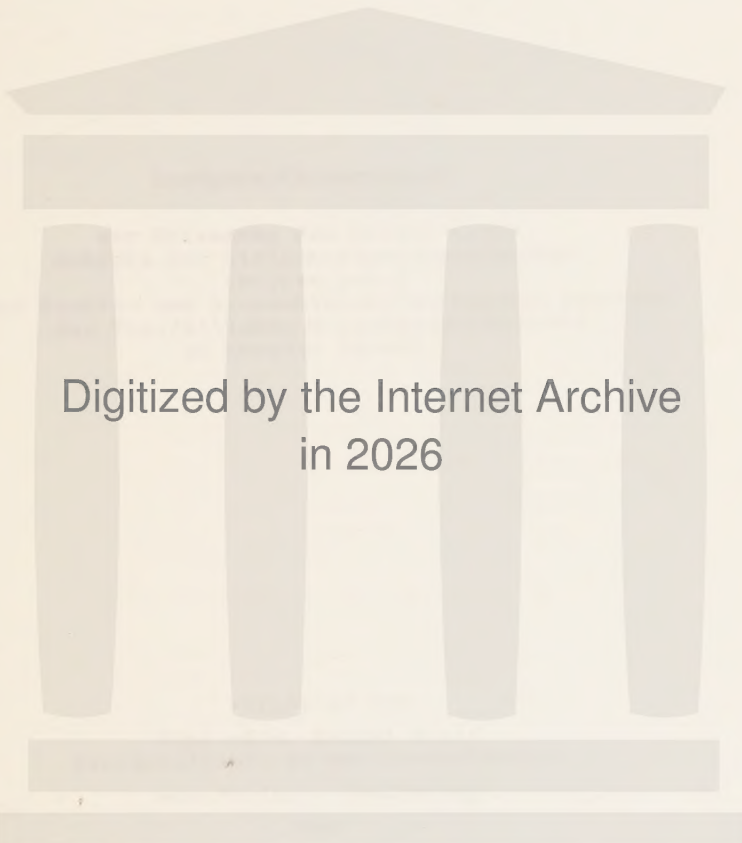


Dipl.-Kfm. Helmut Gerlt

Die schwebenden Geschäfte  
im Bilanzsteuerrecht

1963





Digitized by the Internet Archive  
in 2026

[https://archive.org/details/IA41555422\\_0021](https://archive.org/details/IA41555422_0021)



# DIE SCHWEBENDEN GESCHÄFTE IM BILANZSTEUERRECHT

## Inauguraldissertation

zur Erlangung des Grades eines  
Doktors der Wirtschaftswissenschaften  
(Dr.rer.pol.)  
der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät  
der Westfälischen Wilhelms-Universität  
zu Münster (Westf.)

vorgelegt von  
Dipl.-Kfm. Helmut Gerlt  
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater  
aus Berlin - Schöneberg

1963



Dekan: Prof. Dr. rer.pol. Herbert Timm  
Referent: Prof. Dr. Ing. Helmut Koch  
Korreferent: Prof. Dr. jur. Friedrich Klein

## Inhalts- und Gliederungsübersicht

Seite:

|                                                                              |                                                                                                                          |      |
|------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| <u>Einleitung</u>                                                            | 1. Der Anlaß zu der Untersuchung                                                                                         | I    |
|                                                                              | 2. Das Ziel der Untersuchung                                                                                             | II   |
|                                                                              | 3. Die Bedeutung der Untersuchung                                                                                        | VI   |
|                                                                              | 4. Die systematische Einordnung der Untersuchung in das Steuerrecht                                                      | VIII |
|                                                                              | 5. Der Gang der Untersuchung                                                                                             | XI   |
| <u>1. Hauptteil:</u>                                                         | DIE GLEICHLAUTENDEN ZIVILRECHTLICHEN BEGRIFFE, DARSTELLUNG UND KRITIK AN IHRER ÜBERTRAGBARKEIT AUF DAS BILANZSTEUERRECHT |      |
| <u>§ 1 Die schwebenden Geschäfte bei der Geschäftsführung und Vertretung</u> |                                                                                                                          |      |
| I. von notleidenden Unternehmen                                              |                                                                                                                          |      |
| a)                                                                           | Die schwebenden Geschäfte im Sinne des Konkursrechts                                                                     |      |
|                                                                              | 1. Der zugrundeliegende Sachverhalt                                                                                      | 1    |
|                                                                              | 2. Das Wahlrecht des Konkursverwalters                                                                                   | 2    |
|                                                                              | 3. Die Stellung des Konkursverwalters                                                                                    | 3    |
|                                                                              | 4. Die sachliche Abgrenzung des schwebenden Geschäfts .....                                                              | 5    |
|                                                                              | 5. Die zeitliche Abgrenzung des schwebenden Geschäfts .....                                                              | 6    |
|                                                                              | 6. Der Begriff des schwebenden Geschäfts im Konkursrecht .....                                                           | 10   |
| b)                                                                           | Die schwebenden Geschäfte im Sinne des Vergleichsrechts                                                                  |      |
|                                                                              | 1. Der zugrundeliegende Sachverhalt                                                                                      | 10   |
|                                                                              | 2. Die gegenüber der Konkursordnung abweichende Auslegung .....                                                          | 10   |
|                                                                              | 3. Die Stellung des Vergleichsverwalters .....                                                                           | 11   |
|                                                                              | 4. Der Begriff des schwebenden Geschäfts im Vergleichsrecht .....                                                        | 11   |
| c)                                                                           | Die Kritik an dem für notleidende Unternehmen geltenden Begriff vom Standpunkt der Steuerbilanz                          |      |
|                                                                              | 1. Die Bilanzierungspflicht schwebender Geschäfte notleidender Unternehmen                                               | 12   |

|                                                                                                                  |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 2. Die Eignung des bei notleidenden Unternehmen geltenden Begriffs für das Bilanzsteuerrecht .....               | 15 |
| II. von Gesellschaften im Stadium der Liquidation                                                                |    |
| a) Die schwebenden Geschäfte bei den Personengesellschaften                                                      |    |
| 1. Die gesetzliche Grundlage .....                                                                               | 21 |
| 2. Die schwebenden Geschäfte im Rahmen der Geschäftsführung und Vertretung .....                                 | 21 |
| 3. Die Grundsätze für die Auslegung des Begriffs .....                                                           | 23 |
| 4. Die Wortinterpretation .....                                                                                  | 24 |
| 5. Die logische Interpretation .....                                                                             | 24 |
| 6. Die systematische Interpretation ..                                                                           | 25 |
| 7. Die historisch-genetische Interpretation .....                                                                | 27 |
| 8. Der Zweck und die Wirkungen der Liquidation .....                                                             | 27 |
| 9. Die teleologische Auslegung des Begriffs: Geschäft .....                                                      | 29 |
| 10. Die teleologische Auslegung des Schwebezustands .....                                                        | 31 |
| 11. Die sachliche Abgrenzung in Sonderfällen .....                                                               | 33 |
| b) Die schwebenden Geschäfte bei den Körperschaften                                                              |    |
| 1. Die gesetzliche Grundlage .....                                                                               | 36 |
| 2. Die ergänzende wertfreie Auslegung                                                                            | 37 |
| 3. Die ergänzende wertende Auslegung                                                                             | 39 |
| c) Die Abgrenzung und die Begriffsbestimmung                                                                     |    |
| 1. Die Unterschiede zu den schwebenden Geschäften bei den notleidenden Unternehmen .....                         | 41 |
| 2. Der Begriff des schwebenden Geschäfts bei der Liquidation von Unternehmen                                     | 42 |
| d) Die Kritik an dem für Unternehmen im Stadium der Liquidation geltenden Begriff aus der Sicht der Steuerbilanz |    |
| 1. Die Bilanzierungspflicht schwebender Geschäfte von Unternehmen im Stadium der Liquidation .....               | 43 |
| 2. Die Eignung des bei Unternehmen im Stadium der Liquidation geltenden Begriffs für das Bilanzsteuerrecht       | 45 |

§ 2 Die schwebenden Geschäfte bei der Auseinandersetzung mit dem ausgeschiedenen Gesellschafter

I. Die schwebenden Geschäfte bei einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts

|                                                                                                |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| a) Die gesetzliche Grundlage .....                                                             | 48 |
| b) Die wertfreie Auslegung .....                                                               | 49 |
| c) Die wertende Auslegung .....                                                                | 50 |
| 1. Die Auseinandersetzungsgrundsätze .....                                                     | 50 |
| 2. Die Gewinne und Verluste aus schwebenden Geschäften .....                                   | 52 |
| 3. Die Begrenzung der schwebenden Geschäfte auf die Absatzseite ..                             | 53 |
| 4. Die vertraglichen Grundlagen der schwebenden Geschäfte .....                                | 56 |
| 5. Die gesellschaftsrechtliche Problematik der Beteiligung an den schwebenden Geschäften ..... | 58 |
| 6. Der Beginn des Schwebezustands .                                                            | 59 |
| 7. Das Ende der Schwebezeit.....                                                               | 63 |
| 8. Die sachliche Abgrenzung in Sonderfällen .....                                              | 65 |

II. Die schwebenden Geschäfte bei einer Personengesellschaft des Handelsrechts

|                                                            |    |
|------------------------------------------------------------|----|
| a) Die gesetzlichen Grundlagen .....                       | 70 |
| b) Die vertraglichen und wirtschaftlichen Grundlagen ..... | 71 |
| c) Der Schwebezustand .....                                | 74 |
| d) Die sachliche Abgrenzung in Sonderfällen .....          | 76 |

III. Die Abgrenzung und die Begriffsbestimmung

|                                                                                                                 |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| a) Die Unterschiede zu den schwebenden Geschäften bei der Liquidation ...                                       | 77 |
| b) Der Begriff des schwebenden Geschäfts bei der Auseinandersetzung mit dem ausgeschiedenen Gesellschafter .... | 79 |

IV. Die Kritik an dem bei einer Auseinandersetzung mit dem ausgeschiedenen Gesellschaftler geltenden Begriff aus der Sicht der Steuerbilanz

- |                                                                                                                                 |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| a) Die Bilanzierungspflicht schwebender Geschäfte im Sinne der Auseinandersetzung mit dem ausgeschiedenen Gesellschaftler ..... | 79 |
| b) Die Eignung des bei einer gesellschaftsrechtlichen Auseinandersetzung geltenden Begriffs für das Bilanzsteuerrecht .....     | 82 |

2. Hauptteil: DER WIRTSCHAFTLICHE BEGRIFF DES SCHWEBENDEN GESCHÄFTS IM BILANZ<sup>1</sup> STEUERRECHT

§ 1 Die allgemeinen Bewertungsgrundsätze der Steuerbilanz

I. Das Realisationsprinzip

- |                                                                                       |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| a) Das Ziel des Realisationsprinzips..                                                | 84  |
| b) Die Gewinnverwirklichung bei Lieferungen .....                                     | 85  |
| c) Die Gewinnverwirklichung bei anderen Leistungen .....                              | 91  |
| d) Die Bewertung nach dem Realisationsprinzip .....                                   | 94  |
| e) Die Ausnahmen von dem Realisationsprinzip .....                                    | 95  |
| f) Die Unterschiede zwischen der wirtschaftlichen und der rechtlichen Erfüllung ..... | 102 |

II. Das Imparitätsprinzip

- |                                                                                              |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| a) Das Ziel des Imparitätsprinzips.....                                                      | 105 |
| b) Die Vorwegnahme drohender Veräußerungsverluste bei den Vorräten...                        | 106 |
| c) Die Abschläge wegen gesunkener Wiederbeschaffungskosten bei den Vorräten .....            | 111 |
| d) Das Imparitätsprinzip bei den anderen Vermögensteilen und bei den Verbindlichkeiten ..... | 118 |

### III. Das Prinzip der vorsichtigen Bewertung

|                                                                 |     |
|-----------------------------------------------------------------|-----|
| a) Das Vorsichtsprinzip im Rahmen des Realisationsprinzips..... | 127 |
| b) Das Vorsichtsprinzip im Rahmen des Imparitätsprinzips .....  | 132 |
| c) Die Grenzen des Vorsichtsprinzips                            | 133 |

## § 2 Das schwebende Geschäft in der Steuerbilanz

### I. Der Zweck des Begriffs "Schwebendes Geschäft" in der Steuerbilanz und seine Voraussetzungen

|                                     |     |
|-------------------------------------|-----|
| a) Der Zweck des Begriffs .....     | 137 |
| b) Die Voraussetzungen des Begriffs | 138 |

### II. Die schwebenden Lieferungsgeschäfte

|                                                                   |     |
|-------------------------------------------------------------------|-----|
| a) Die Begriffsmerkmale                                           |     |
| 1. Die Erfolgswirksamkeit schwebender Absatzgeschäfte .....       | 142 |
| 2. Die Erfolgswirksamkeit schwebender Beschaffungsgeschäfte ..... | 151 |
| 3. Die rechtliche Bindung .....                                   | 157 |
| 4. Die Stichtagsgebundenheit .....                                | 162 |
| b) Die schwebenden Lieferungsgeschäfte in der Bilanz              |     |
| 1. Die Ermittlung des Verlustes.....                              | 168 |
| 2. Der Ausweis .....                                              | 173 |

### III. Die anderen Arten von schwebenden Geschäften

|                                                                                              |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| a) Die schwebenden Mietverträge, Pachtverträge und Lizenzverträge .....                      | 178 |
| b) Die schwebenden Geschäftsbesorgungsverträge .....                                         | 187 |
| c) Die schwebenden Darlehensverträge ...                                                     | 191 |
| d) Die schwebenden Ergebnisabführungsverträge .....                                          | 197 |
| e) Die Vertragstypen, bei denen schwebende Geschäfte grundsätzlich ausgeschlossen sind ..... |     |

|                                                                                   |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>IV. Die Abgrenzung und das Ergebnis</b>                                        |     |
| a) Die Unterschiede zu den<br>schwebenden Geschäften im Zivilrecht                | 210 |
| b) Der Begriff des schwebenden<br>Geschäfts in der Steuerbilanz.....              | 216 |
| <br><b><u>Schluß:</u> Ausblick auf den Regierungsentwurf<br/>zum Aktiengesetz</b> |     |
| 1. Die Bewertungsvorschriften des<br>Regierungsentwurfs .....                     | 217 |
| 2. Die schwebenden Geschäfte nach dem<br>Regierungsentwurf .....                  | 221 |
| <br><b>Schrifttumsverzeichnis</b>                                                 |     |
| I. Kommentare .....                                                               | 223 |
| II. Lehrbücher und Abhandlungen in Buchform ....                                  | 229 |
| III. Aufsätze in Fachzeitschriften und Sammel-<br>werken .....                    | 237 |
| IV. Anordnungen und Stellungnahmen der Finanz-<br>verwaltung .....                | 243 |

Abkürzungsverzeichnis

|            |                                                                                                                        |
|------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ADHGB      | Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch                                                                                |
| AG         | Aktiengesellschaft                                                                                                     |
| AktGes     | Gesetz über die Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien (Aktien-gesetz) v. 30.1.1937, RGBI I S.107 |
| amtl. Slg. | Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Bundesfinanzhofs, herausg. v. Bundesfinanzhof, Wilhelm Stollfuss, Bonn   |
| AO         | Reichsabgabenordnung v.22.5.1931 RGBI I S.418, in der jetzigen Fassung                                                 |
| BAnz       | Bundesanzeiger                                                                                                         |
| BB         | Der Betriebs-Berater, Recht und Wirtschaft, Heidelberg                                                                 |
| BdF        | Bundesminister der Finanzen                                                                                            |
| BewG       | Bewertungsgesetz v.16.10.1934, RGBI I S.1035                                                                           |
| BewDV      | Durchführungsverordnung zum Bewertungsgesetz v.2.2.1935 in der jetzigen Fassung                                        |
| BFH        | Bundesfinanzhof                                                                                                        |
| BEHE       | Bundesfinanzhofentscheidung                                                                                            |
| BGB        | Bürgerliches Gesetzbuch v.18.8.1896 RGBI                                                                               |
| BGB-K      | Kommentar zum BGB, herausgegeben von Reichsge-richtsräten und Bundesrichtern im BGH                                    |
| RGRK       |                                                                                                                        |
| RGBI       | Bundesgesetzblatt                                                                                                      |
| BGH        | Bundesgerichtshof                                                                                                      |
| BStBl      | Bundessteuerblatt, herausgegeben v. Bundesmini-ster der Finanzen, Bonn                                                 |
| BT-Drucks. | Bundestagsdrucksache                                                                                                   |
| DB         | Der Betrieb, Handelsblatt, Düsseldorf                                                                                  |
| DStZ       | Deutsche Steuerzeitung, Industrie-Verlag Carlheinz Gehlsen, Siegburg und Konstanz                                      |
| EFG        | Entscheidungen der Finanzgerichte, Stollfuss, Bonn                                                                     |
| EstG       | Einkommensteuergesetz                                                                                                  |
| EstR       | Einkommensteuerrichtlinien                                                                                             |
| FG         | Finanzgericht                                                                                                          |
| FR         | Finanzrundschau, Deutsches Steuerblatt, Otto Schmidt, Köln                                                             |
| FM         | Finanzministerium                                                                                                      |
| GenG       | Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschafts-genossenschaften v. 1.5.1889, RGBI S.55 in der jetzigen Fassung         |

|          |                                                                                                                                                           |
|----------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| GewStDV  | Gewerbsteuer-Durchführungsverordnung                                                                                                                      |
| GewStG   | Gewerbsteuergesetz                                                                                                                                        |
| GewStR   | Gewerbsteuer-Richtlinien                                                                                                                                  |
| GmbH     | Gesellschaft mit beschränkter Haftung                                                                                                                     |
| GmbHGes  | Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung v.20.4.1892 i.d.Fassung v.20.5.1898, RGBl S.846                                             |
| GVNW     | Gesetz- und Verordnungsblatt für das Land Nordrhein-Westfalen, ausgegeben zu Düsseldorf                                                                   |
| HGB      | Handelsgesetzbuch v.10.5.1897 RGBl S. 219 ff. in der jetzigen Fassung                                                                                     |
| HGB-RGRK | Kommentar zum HGB, herausgegeben v. Reichsgerichtsräten und Bundesrichtern des BGH                                                                        |
| HRR      | Höchstrichterliche Rechtsprechung, Ergänzungsblatt zur "Deutsche Justiz" und zur "Amtlichen Sammlung der Reichsgerichtsentscheidungen" de Gruyter, Berlin |
| IdW      | Institut der Wirtschaftsprüfer                                                                                                                            |
| JR       | Juristische Rundschau, de Gruyter, Berlin                                                                                                                 |
| JW       | Juristische Wochenschrift, Moeser, Leipzig                                                                                                                |
| KG       | Kommanditgesellschaft                                                                                                                                     |
| KO       | Konkursordnung v.10.2.1877, RGBl S.351 in der jetzigen Fassung                                                                                            |
| KRG      | Kontrollrats-Gesetz                                                                                                                                       |
| KStDV    | Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung                                                                                                                |
| KStG     | Körperschaftsteuergesetz                                                                                                                                  |
| KStR     | Körperschaftsteuer-Richtlinien                                                                                                                            |
| L/M      | Nachschlagewerk des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen, herausgeg. v. Lindenmaier, Fritz und Möhring, Philipp, C.H. Beck, München-Berlin                   |
| LSP      | Leitsätze für die Preisermittlung aufgrund von Selbstkosten, Anlage zur VOPr Nr. 30/53 v.21.11.1953 BAnz Nr.244 v.18.12.1953                              |
| MDR      | Monatsschrift für Deutsches Recht, Deutsche Rechtsprechung Verlags-GmbH, Hamburg                                                                          |
| NRW      | Nordrhein-Westfalen                                                                                                                                       |
| NWB      | Neue Wirtschaftsbriefe, Verlag Neue Wirtschaftsbriefe GmbH, Herne-Berlin                                                                                  |
| OFD      | Oberfinanzdirektion                                                                                                                                       |
| OFH      | Oberster Finanzgerichtshof                                                                                                                                |
| oHG      | offene Handelsgesellschaft                                                                                                                                |

|        |                                                                                                                                        |
|--------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| OLGR   | Die Rechtsprechung der Oberlandesgerichte auf dem Gebiete des Zivilrechts, Veit, Leipzig, später Walter de Gruyter, Berlin und Leipzig |
| RAO    | siehe AO                                                                                                                               |
| Rdanw  | Rundanweisung                                                                                                                          |
| RdF    | Reichsminister der Finanzen                                                                                                            |
| RdVfg  | Rundverfügung                                                                                                                          |
| RFH    | Reichsfinanzhof                                                                                                                        |
| RFHE   | Reichsfinanzhof-Entscheidung                                                                                                           |
| RGBl   | Reichsgesetzblatt                                                                                                                      |
| RGZ    | Reichsgerichtsentscheidung in Zivilsachen                                                                                              |
| ROHG   | Reichsoberhandelsgericht                                                                                                               |
| RStBl  | Reichssteuerblatt                                                                                                                      |
| StAnpG | Steueranpassungsgesetz v.16.10.1934 RGBl I S.925 in der jetzigen Fassung                                                               |
| StB    | Steuerberater                                                                                                                          |
| StNG   | Steuerneuordnungsgesetz, Gesetz zur Neuordnung von Steuern v.16.12.1954 BStBl I S. 576                                                 |
| StuW   | Steuer und Wirtschaft, J.F.Bergmann, München, und Springer Verlag, Berlin, Göttingen, Heidelberg                                       |
| Tz     | Textziffer                                                                                                                             |
| UStG   | Umsatzsteuergesetz in der jetzigen Fassung                                                                                             |
| VerglO | Vergleichsordnung v.26.2.1935, RGBl I S.321 ff.                                                                                        |
| VPöA   | Verordnung PR 30/53 über die Preise bei öffentlichen Aufträgen v.21.11.1953 BAnz Nr.244 v.18.12.1953                                   |
| VStR   | Vermögensteuer-Richtlinien                                                                                                             |
| VwGO   | Verwaltungsgerichtsordnung                                                                                                             |
| WiGBl  | Wirtschaftsgesetzblatt                                                                                                                 |
| WP     | Wirtschaftsprüfer                                                                                                                      |
| WPG    | Die Wirtschaftsprüfung, C.E.Poeschel, Stuttgart                                                                                        |
| ZfhF   | Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, Westdeutscher Verlag, Köln und Opladen                                             |



## Einleitung

### 1. Der Anlaß zu der Untersuchung

Der Jahresabschluß eines Unternehmens läßt sich als ein Konzentrat seiner Buchhaltung bezeichnen. In diesem Abschluß schlagen sich die in Geldwerten meßbaren Ergebnisse der Geschäftsvorfälle des abgelaufenen Jahres in verdichteter Form nieder. Zu diesen Geschäftsvorfällen gehören auch die als "schwebende Geschäfte" bezeichneten. Das umfangreiche Schrifttum zu der Handelsbilanz und der darauf aufbauenden Steuerbilanz hat zwar regelmäßig die Frage mitbehandelt, was unter einem schwebenden Geschäft zu verstehen und wie es auszuweisen sowie zu bewerten ist, doch sind nur vereinzelt eingehendere Untersuchungen angestellt worden, die sich damit ausschließlich befassen.<sup>1)</sup> Dabei werden hauptsächlich hinsichtlich des Begriffs des schwebenden Geschäfts stark voneinander abweichende Ansichten vertreten. Sowohl in der Rechtslehre zu der Handelsbilanz als auch in der Steuerrechtsprechung hat sich die Auffassung als herrschend durchgesetzt, daß ein schwebendes Geschäft vorliegt, solange ein fest abgeschlossener Vertrag noch nicht oder noch nicht vollständig erfüllt ist<sup>2)</sup>. Diese überwiegend auf dem bürgerlichen Recht beruhende Ansicht erweist sich bei näherer Untersuchung

---

1) Dabei handelt es sich hauptsächlich um die Dissertationen von: Schneider, Kurt, Bilanzierung schwebender Engagements; u. Veilguth, Hans Karl, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für schwebende Geschäfte,

2) Siehe Veilguth, S.6 u. Schneider, S.3, so auch Adler, Düring, Schmaltz, §129 AktG Tz 31 u. Werninger, S.192 sowie Münzner, Liefgr. 324 v. 12.3.57. S.39. - Ebenso der Leitsatz 1 der REHE v. 24.1.1933 I A 218/31 RStBl 1933 S.337 u. RFHE v. 16.4.1942 IV 135/41 StuW 1942 Nr.194. Diese Auffassung hat der BFH in dem Leitsatz des Urteils v. 3.7.1956 I 118/55 U BStBl 1956 III S.248 sowie in zahlreichen weiteren Entscheidungen bestätigt, an deren Stelle hier nur die v. 26.1.1956 IV 566/54 U BStBl III S.113 v.18.12.1956 I 84/56 U BStBl 1957 III S.27 u.v. 4.6.1959 IV 115/59 U BStBl III S.325 genannt werden.

als ungeeignet, die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung in handels- sowie steuerrechtlicher Hinsicht auszulegen, weil dabei die nach diesen Grundsätzen gebotene wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht ausreichend beachtet wird. Auch die anderen noch näher zu behandelnden Lösungsansätze vermögen nicht zu überzeugen, weil diese ebenfalls zu sehr rechtlich ausgerichtet sind. Der Grund für die im wesentlichen rechtliche Begriffsauslegung auch in der Bilanz dürfte darin zu suchen sein, daß im Zivilrecht bei dem Konkurs, dem Vergleich, der Liquidation von Personengesellschaften und Körperschaften und bei der Auseinandersetzung mit dem aus einer Personengesellschaft ausscheidenden Gesellschafter einheitlich von schwebenden Geschäften gesprochen wird, wenn noch nicht erfüllte Verträge vorliegen. Mit diesen zwar im Wortlaut übereinstimmenden Begriffen werden zudem unterschiedliche Zwecke verfolgt, so daß sie inhaltlich mehr oder weniger voneinander abweichen. Auf den genannten Gebieten des Zivilrechts wirken sich die noch nicht oder noch nicht vollständig erfüllten Verträge jeweils in einer bestimmten Richtung aus. In der Bilanz sind diese Verträge voneinander abweichend zu behandeln, da sie sich wirtschaftlich sehr unterschiedlich auswirken können. So kann ein Vertrag, bei dem noch keine Partei damit begonnen hat, ihn zu erfüllen, entweder nicht buchungsfähig oder unter bestimmten Voraussetzungen, beispielsweise wenn ein Verlust droht, bilanzierungspflichtig sein. Wurde bereits damit begonnen, den Vertrag zu erfüllen, so können die daraufhin zu erfassenden Geschäftsvorfälle einerseits erfolgsneutral sowie andererseits erfolgswirksam sein.

## 2. Das Ziel der Untersuchung

Diese wirtschaftlich gegensätzliche Beurteilung rechtlich einheitlicher schwebender Geschäfte zeigt, daß es zweckmäßig ist, den bisher überwiegend rechtlich bestimmten Begriff des schwebenden Geschäfts nach den für die

Bilanz maßgebenden Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszulegen. Damit soll auch bei der Lösung dieser Frage der Entwicklungseinrichtung gefolgt werden, die sich auf dem Gebiet der Bewertung dadurch abzeichnet, daß sich anstelle der juristischen Bilanzauffassung die wirtschaftliche Betrachtungsweise durchsetzt.<sup>3)</sup> Diese Untersuchung hat sich daher zum Ziel gesetzt,

1. dem Begriff des schwebenden Geschäfts einen der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise entsprechenden und damit neuen Inhalt zu geben und
2. darauf aufbauend zu zeigen, wie die so verstandenen schwebenden Geschäfte in der Erfolgsbilanz auszuweisen und zu bewerten sind.

An den rechtlichen Begriff des schwebenden Geschäfts werden daher zusätzliche wirtschaftliche Anforderungen gestellt, damit dieser nur noch Geschäftsvorfälle erfaßt, die nicht heterogen sondern homogen zu bilanzieren sind. In dieser Homogenität der Bilanzierungsweise wird deshalb die Grundvoraussetzung für den wirtschaftlich bestimmten Begriff des schwebenden Geschäfts gesehen, mit dem die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung ausgelegt werden können.

Damit sollen die schwebenden Geschäfte nicht von dem Standpunkt der betriebswirtschaftlichen Theorie behandelt, sondern aus der Sicht der Steuerbilanz nach praktischen Gesichtspunkten umrissen sowie entsprechend ihrem Zweck und ihren Wirkungen auf diese Bilanz erläutert werden.

Bevor der Versuch unternommen wird, eine eigene Begriffsbestimmung zu entwickeln, soll nachgewiesen werden,

---

3) Daher zielt die Bewertung im Rahmen des Jahresabschlusses nach Koch, Zur Problematik des Teilwerts, ZfHf 1961 S.332 ff. nicht darauf ab, den bei einer Liquidation des Unternehmens erzielbaren Erlös, sondern den Wert einzusetzen, der einer periodengerechten Gewinnermittlung bei einer Fortführung des Unternehmens unter im wesentlichen gleichbleibenden Verhältnissen entspricht.

daß die zivilrechtlichen Begriffe nur zum geringen Teil geeignet sind, in das Bilanzsteuerrecht übernommen zu werden. Dazu ist es notwendig, die im Zivilrecht vorkommenden verschiedenartigen schwebenden Geschäfte näher zu bestimmen, weil sie vielfach noch nicht fest umrissen sind. Es läßt sich dann erkennen, inwieweit und weshalb sich das schwebende Geschäft nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, die insoweit auch für das Bilanzsteuerrecht maßgebend sind<sup>4)</sup>, von dem unterscheidet, was die gleichlautenden zivilrechtlichen Begriffe erfassen.

Das Schwergewicht dieser Untersuchung soll auf das Bilanzsteuerrecht gelegt werden, weil sich die bisherigen Monographien überwiegend mit den schwebenden Geschäften in den Handelsbilanzen befaßt haben. Hinzu kommt, daß die Steuerrechtsprechung stärker als die Zivilrechtsprechung zu den Handelsbilanzen die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ausgelegt und sich dabei mehrfach mit dem Begriff des schwebenden Geschäfts und seiner Bilanzierung auseinandergesetzt hat.<sup>5)</sup> Außerdem werden bei fast allen Handelsbilanzen die steuerlichen Gesichtspunkte bereits beachtet,

---

4) So enthält § 5 EStG 1955 in der Fassung v.21.12.54. BStBl 1954 I S. 668 erstmalig diese unmittelbare Bindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz.

Spieth, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Inventur, S.4 unterscheidet insofern zu unrecht zwischen den Grundsätzen zwischen ordnungsmäßiger Buchführung und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung als sich die Bilanz lückenlos aus der Buchführung ableiten lassen muß. So im Ergebnis nach Döllner, BB 1959 S.1217 ff.

5) Nach Barth, Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts Bd.1, S.240 ff. beeinflußt die Rechtsprechung durch die Steuergerichte das Bilanzrecht wesentlich stärker als diejenige durch die Zivil- u. Strafgerichte. Spieth, Grundsätze, S.10 spricht sogar von der rechtsschöpferischen Aufgabe der Steuergerichte. Hartmann, u. Gnam, Steuer-Buchführung, Blattei-Kommentar, D VI B II S.2 weisen darauf hin, daß das Steuerrecht erheblich auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung eingewirkt hat. So auch Schlegelberger, Hildebrandt, Komm. z. HGB 1.Bd., § 40 HGB Anm.2, wobei sie die Steuerrechtsprechung einschließen.

so daß in der Praxis die Steuerbilanz eine wesentlich größere Rolle spielt als die ausschließlich nach handelsrechtlichen Gesichtspunkten aufgestellte Bilanz<sup>6)</sup> Das Ziel dieser Untersuchung entspricht der grundlegenden Forderung des Steuerrechts, in der wirtschaftlichen Betrachtungsweise den entscheidenden Beurteilungsmaßstab zu sehen<sup>7)</sup>. Dabei sollen die aufgeworfenen Fragen nicht im Wege einer betriebswirtschaftlichen Analyse angegangen, sondern durch eine mehr pragmatische Auslegung nach dem Sinn der bilanzsteuerrechtlichen Bestimmungen gelöst werden.

- 
- 6) Siehe Koch, Die Problematik des Niederstwertprinzips, WPg 1957 S.61 u. Adler, Die Abwicklungsbilanz der Kapitalgesellschaften, S.82.
- 7) v.Wallis, schließt sich in: Hübschmann, Hepp, Spitaler, v.Wallis, Lademann, Hartung, Komm.z. Reichsabgabenordnung u. den Nebengesetzen, § 1 StAnpG Anm.19, Becker, Komm. z. RAO, § 4 RAO Anm. 2a, S.44 an. Danach sind die Steuergesetze so anzuwenden, daß die wirtschaftliche Bedeutung des Sachverhalts richtig gewürdigt wird. So auch BFHE v. 17.5.1952, I 4/52 U, Bd.56, S.536 ff., insbes. S.546. Die in der wirtschaftlichen Betrachtungsweise liegende allgemeine Auslegungsregel hat gem. BFHE v. 30.9.1954 V 185/54 U BStBl 1954 III, S.355/56 auch zu gelten, wenn ein Tatbestand zu beurteilen ist. Nach der BFHE v.8.9.1952 I 57/52 U BStBl 1953 III, S.344 ff. insbes. S.747 sollen durch eine elastische Auslegung der Gesetze im Rahmen des § 1 Abs.2 u. 3 StAnpG vom Gesetzgeber nicht gewollte, wirtschaftlich unvernünftige u. unbillige Ergebnisse verhindert werden. Siehe auch den Leitsatz 2 der BFHE v. 16.4.1953 IV 119/52 S BStBl 1953 III, S.192. Danach soll die wirtschaftliche Betrachtung des Tatbestandes bei der Gesetzesauslegung insbes. bei der Veranlagung dazu beitragen, daß ein wirtschaftlich zutreffendes Ergebnis erzielt wird. Diese Auslegungsregel gilt auch für den Begriff des schwebenden Geschäfts, weil er sich auf einen rechtlich begründeten, wirtschaftlichen Sachverhalt bezieht.

### 3. Die Bedeutung der Untersuchung

Die Bedeutung der Untersuchung kann darin gesehen werden, daß der Regierungsentwurf zum Aktiengesetz erstmalig die Aufnahme des Begriffs "Schwebendes Geschäft" in die Vorschriften über die Rechnungslegung vorsieht. Dieser Begriff wird weder in dem Gesetzestext des Entwurfs noch in der amtlichen Begründung dazu inhaltlich näher umschrieben<sup>8)</sup>. Da insoweit beabsichtigt ist, die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im einzelnen gesetzlich festzulegen, werden davon nicht nur die Aktiengesellschaften sondern auch die anderen Körperschaften sowie die Personengesellschaften und die buchführungspflichtigen Einzelkaufleute, vor allem hinsichtlich ihrer steuerlich maßgebenden Bilanzen berührt<sup>9)</sup>.

- 
- 8) Nach § 145 Abs.7 der Bundestagsdrucksache 1915 v. 13.6.1960, Verhandlungen des deutschen Bundestages 5. Wahlperiode 1957, Bd.68, sollen neben den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten auch solche für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet werden dürfen. Nach der amtlichen Begründung auf S.171 ff. wird damit nur formal über die nach dem geltenden AktG ausweichenden Rückstellungen für ungewisse Schulden hinausgegangen, da die neuen Begriffe davon sachlich nicht abweichen.
- 9) Da nach Adler, Schmaltz, Düring Rechnungslegung Vorbemerkung zu §§ 131, 132 AktG Tz 6 u. § 133 AktG Tz 4 bereits die eingehenden Bilanzgliederungs- und Bewertungsvorschriften des geltenden AktG als Bestandteile der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gem. §§ 38 Abs. 1 u. 40, Abs. 2 u. 3 HGB anzusehen sind, können auch die im Regierungsentwurf vorgesehenen Bilanzierungsvorschriften für Verluste aus schwebenden Geschäften dazu gezählt werden, zumal damit etwas gefordert wird, dem schon entsprochen wurde. Nach Mellerowicz in: Großkomm. z. AktG, § 129 Anm. 3 sind die Rechnungslegungsvorschriften für die Bilanz der Aktiengesellschaften heute Muster für alle Handelsbilanzen. Hinsichtlich der Bewertungsvorschriften schließt er sich in § 133 AktG Anm.1 Adler, Düring, Schmaltz, Rechnungslegung, Vorbemerkung zu §§ 131, 132 AktG Tz 6 u. § 133 AktG Tz 4 an, weil er in § 133 AktG die Kodifizierung der in § 40 HGB enthaltenen allgemeinen Grundsätze sieht.

Damit erstreckt sich diese Untersuchung auf die Steuerpflichtigen, die den zu versteuernden Gewinn aus Gewerbebetrieb nach § 5 EStG zu ermitteln haben. Diese Gruppe von Steuerpflichtigen bestand ursprünglich nur aus den im Handelsregister eingetragenen Kaufleuten. Erst mit dem Steuerneuordnungsgesetz<sup>10)</sup> wurden ab 1955 auch die Kleingewerbetreibenden, insbesondere die Einzelhändler und Handwerker, verpflichtet, die Gewinnermittlungsvorschriften des § 5 EStG zu beachten, soweit sie die in der Abgabeordnung festgesetzten Voraussetzungen erfüllen<sup>11)</sup>. Zu den Gewerbetreibenden, auf die sich § 5 EStG erstreckt, gehören neben den Einzelkaufleuten und Mitunternehmerschaften<sup>12)</sup> auch die Körperschaftsteuerpflich-

---

10) Nach dem Gesetz zur Neuordnung von Steuern v.16.12.1954 Art.1 Ziff.8 BStBl I, S.576 galt dies erstmalig mit Wirkung für die Wirtschaftsjahre, die im Kalenderjahr 1955 endeten.

11) Das ist nach § 161 Abs.1 Ziff.1 AO der Fall, wenn der Unternehmer oder das Unternehmen aufgrund von Feststellungen, die bei der letzten Veranlagung getroffen wurden, einen Gesamtumsatz von mehr als DM 200.000 p.a. oder einen Gewerbeertrag von mehr als DM 9.000 p.a. erzielt oder ein Betriebsvermögen von mehr als DM 50.000 versteuert hat.

Die Kleingewerbetreibenden dürften überfordert werden, wenn sie nur im steuerlichen Interesse gezwungen sind, über die für sie als sog. Minderkaufleute geltenden handelsrechtlichen Vorschriften hinaus hinsichtlich der Buchführung den Anforderungen der sogen. Vollkaufleute zu genügen. Die dadurch bedingte arbeits- und damit kostenmäßige Mehrbelastung scheint in keinem vertretbaren Verhältnis zu dem zusätzlichen Nutzen zu stehen, den der Staat daraus zieht. Nach Forsthoff, Lehrbuch des Verwaltungsrechts S.224 muß beispielsweise bei einem Verwaltungsakt diese Verhältnismäßigkeit des durch ihn angewandten Mittels zu dem damit angestrebten Erfolg gewahrt sein. Andernfalls kann der Verwaltungsakt wegen Fehlerhaftigkeit aufgehoben werden.

12) Die Mitunternehmerschaften umfassen außer den BGB-Gesellschaften u. den steuerlich atypischen stillen Gesellschaften hauptsächlich die Handelsgesellschaften im Sinne des HGB. So gem. Brönnner, Die Besteuerung der Gesellschaften, S.49. Die Handelsgesellschaften stellen nicht schon dann Gewerbebetriebe gem. § 5 EStG dar, wenn sie im Handelsregister eingetragen sind, sondern nur sofern sie ganz oder überwiegend Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb erzielen. So gem. RStR 1961 Abschn.28 Abs.2 u. den BFME v.29.1.1952 I 65/51 U BStBl III, S.99 u. v.14.2.1956 I 84/55 U BStBl III, S.103. Nach Blümich, Falk u. Steinbring, Komm.z.EStG § 5 EStG Anm.3 gilt insofern die

tigen<sup>13)</sup>. Dazu zählen hauptsächlich die Kapitalgesellschaften und die Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts, insbesondere die kommunalen Eigenbetriebe, wie die Versorgungs- und Verkehrsbetriebe<sup>14)</sup>. Den Betrieben solcher Körperschaften ist die Verpachtung eines Betriebes gewerblicher Art gleichgestellt<sup>15)</sup>.

#### 4. Die Systematische Einordnung der Untersuchung in das Steuerrecht

Da der Schwerpunkt dieser Untersuchung auf dem Gebiet des Steuerrechts liegt, erscheint es zweckmäßig, auf ihre Stellung im System des Steuerrechts einzugehen. Das Bilanzsteuerrecht, in dessen Rahmen die schwebenden

---

handelsrechtlich unwiderlegbare Vermutung, daß das unter der Firma betriebene Gewerbe das Handelsgeschäft eines Vollkaufmannes ist, steuerlich nicht.

- 13) Siehe § 15 KStDV 1961, da in dessen Abs.1 auf § 5 EStG verwiesen wird. Der Kreis der Körperschaftsteuerpflichtigen ist in § 1 Abs.1 KStG 1961, §§ 1-8 KStDV 1961 u. Abschn.1-10 KStR 1961 näher umschrieben. Bei den Körperschaftsteuerpflichtigen, die nach den Vorschriften des HGB verpflichtet sind, Bücher zu führen, werden im Gegensatz zu den Handelsgesellschaften im Sinne des HGB, die Einkünfte ausnahmslos als solche aus Gewerbebetrieb behandelt. So gem. § 16 KStDV 1961. Das gilt nach Abschn.21 Abs.1 KStR 1961 deshalb auch für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.
- 14) Siehe die Eigenbetriebsverordnung v. 21.11.1938 RGBI I, S.1650 ff. in der z.Zt. geltenden Fassung sowie für das Land Nordrhein-Westfalen v.22.12.1953 GV NW 1953, S.435 ff. Die wirtschaftlich schwächeren Körperschaftsteuerpflichtigen haben Bilanzen nur dann zu erstellen, wenn sie dazu bereits handelsrechtlich verpflichtet sind oder wenn sie die Grenzen des § 161 AO überschreiten, da auch insoweit § 5 EStG über § 15 KStDV 1961 anzuwenden ist.
- 15) So auch Blümich, Klein, Steinbring, Komm. z. KStG, § 1 KStG Anm.35 b ff.

Geschäfte behandelt werden sollen, gehört zu dem materiellen Steuerrecht, weil es sowohl dazu dient, bestimmte Steuertatbestände festzustellen, als sich auch mit dem Inhalt der auf diesen Sachverhalten beruhenden Steuerschulden befaßt.<sup>16)</sup> Darüberhinaus gehört das Bilanzsteuerrecht dem Einzelsteuerrecht an, denn die Bilanzen sind nur für bestimmte Steuern rechtlich erheblich.<sup>17)</sup> Im Rahmen der Steuerrechtswissenschaft läßt sich die Untersuchung der besonderen Steuerrechtslehre zuordnen.<sup>18)</sup>

Von den Einzelsteuern her gesehen erstreckt sich die Untersuchung auf die Einkommensteuer, soweit sie die Einkünfte natürlicher Personen sowie der Mitunternehmer-schaften, insbesondere in der Form der Personengesell-

- 
- 16) Siehe Strickrodt in: Bühler, Strickrodt, Steuerrecht, Grundriß Bd.1, 1.Halbband, S.37. Gegenüber dem materiellen Steuerrecht bezieht sich das formelle Steuerrecht überwiegend auf die Steuerbehörden, deren Befugnisse und das Verfahren. Weber, Begriff des Steuerrechts u. Systematik seines allgemeinen Teils, S.86 u. 94-96, 117/118 unterscheidet sinngemäß zwischen Verwaltungsrechts-sätzen (materielles Recht) und Organisationsrechts-sätzen (formelles Recht). Hinsichtlich des Steuerbegriffs wird auf Stähler, Beitrag zur Abgrenzung des Steuerbegriffs, S.187 verwiesen. Danach sind Steuern Zahlungen an juristische Personen des öffentlichen Rechts, die zur Erzielung öffentlicher Einnahmen aufgrund von Rechtssätzen entrichtet werden und keine Gegenleistung darstellen.
- 17) Nach Weber, Begriff des Steuerrechts, S.116 steht dem Einzelsteuerrecht das allgemeine Steuerrecht gegenüber.
- 18) Damit wird der von Weber, Begriff des Steuerrechts, S.169 entwickelten Systematik des Steuerrechts gefolgt.

schaft, aus Gewerbebetrieb erfasst<sup>19)</sup>. Weiterhin wird die Körperschaftsteuer berührt, da bei den Körperschaften die Steuerbilanz dazu dient, deren steuerpflichtiges Einkommen festzustellen. Auf derselben Grundlage sind sowohl die betreffenden Einkommensteuerpflichtigen als auch die Körperschaftsteuerpflichtigen der Gewerbesteuer unterworfen.<sup>20)</sup> Die Höhe der Gewerbesteuer wird daher durch die Bilanzierung schwebender Geschäfte insoweit beeinflusst, wie sie auf dem Gewerbeertrag beruht.

Da sich diese Untersuchung auf die schwebenden Geschäfte in der Steuerbilanz beschränkt, berührt sie nicht die von den Grundsätzen der Steuerbilanz abweichenden Sonderbilanzen, wie beispielsweise die DM-Eröffnungsbilanz,<sup>21)</sup> die Neugründungsbilanz, die Umgründungsbilanz, die Auseinandersetzungsbilanz sowie die Abwicklungsbilanz und die Konkursbilanz. Unberücksichtigt bleibt auch die konsolidierte Bilanz eines Konzerns, da dieser ausschließlich anhand der einzelnen Abschlüsse der ihm angehörenden, rechtlich selbständigen Unter-

---

19) Gem. § 5 EStG 1961 u. Abschn. 28 Abs. 1 EStR 1960. Das gilt für die einkommensteuerpflichtigen Mitunternehmensschaften, insbes. die Personengesellschaften, über die einheitliche Gewinnfeststellung gem. § 215 Abs. 2 Ziff. 2 AO. Soweit an einer solchen Mitunternehmenschaft eine Körperschaft beteiligt ist, z.B. bei der GmbH & Co. oHG oder KG werden in diese einheitliche Feststellung auch die körperschaftsteuerpflichtigen Gewinnanteile einbezogen. Siehe Spitaler in: Hübschmann, Hepp, Spitaler, Komm. AO, § 215 AO Anm. 6 u. 10 sowie die dort angeführte Rechtsprechung insbes. Bescheid u. Urteil des RFH v. 15.1.1935 I A 131/33 RStBl 1935, S. 700.

20) Gem. § 7 GewStG 1961, § 16 GewStDV 1961 u. GewStR 1961 Abschn. 39-46.

21) Gesetz über die Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark und die Kapitalneufestsetzung v. 21.8.1949 WiGBI S. 279 sowie Ergänzungsgesetze v. 28.12.1950 BGBI I S. 811, v. 20.12.1952 BGBI I S. 842, v. 21.6.1955 BGBI I S. 297 (3. DMBeG) u. v. 28.3.1956 BGBI I, S. 161.

besteuert wird.<sup>22)</sup> Von den Grundsätzen, auf denen die Steuerbilanz beruht, weicht die Vermögensaufstellung vielfach ab, anhand der die Vermögenssteuer festzusetzen ist und auf der von den Lastenausgleichsabgaben hauptsächlich die Vermögensabgabe beruht.<sup>23)</sup> Die als dynamisch anzusehende Größe des Gewinns ist nach anderen Grundsätzen zu ermitteln als das statisch bedingte Vermögen. Daher bleiben die an das Vermögen anknüpfenden Steuern außer Betracht. Der so bestimmte Standort der Untersuchung im System des Steuerrechts läßt ebenfalls erkennen, daß sie weniger betriebswirtschaftlich analytisch, sondern mehr rechtspragmatisch ausgerichtet ist.

## 5. Der Gang der Untersuchung

Die Untersuchung ist in zwei größere Abschnitte aufgeteilt. Der erste Hauptteil befaßt sich mit den schwebenden Geschäften im Zivilrecht. Dabei wird zunächst auf die Begriffe eingegangen, soweit sie dazu dienen, die Geschäftsführungsbefugnisse und die Vertretungsbe-

---

22) Fuchs, Gerloff, Die konsolidierte Bilanz, S.27 weisen nach, daß die Konzernbilanz steuerlich auch nicht auf dem Umweg über die Organtheorie, auf Grund der ein Konzern unter bestimmten Voraussetzungen eine wirtschaftliche Einheit bildet, anerkannt wird. Daher hat die zur Konsolidierung führende wirtschaftliche Betrachtungsweise hinter dem Tatbestand der rechtlichen Selbständigkeit der Konzern zugehörigen Unternehmen zurückzutreten, S.74 ff. Das gilt auch bei einer Inanspruchnahme der Vergünstigungen für Schachtelgesellschaften gem. § 9 KStG 1961.

23) Die Einheitswerte für die Betriebsvermögen gem. §§ 54-66 BewG v. 16.10.34. RStBl, S.1291 u. §§ 47-55 BewDV v. 2.2.35. RStBl, S.189 jeweils in der geltenden Fassung besonders einschl. der Änderungen in RStBl 1939, S.1133, RStBl 1952 I, S.35, 1954 I, S.171 u. Abschn. 4-54 VStR 1960 v.27.5.1960 BStBl I, S.289 -ohne die Betriebsgrundstücke- werden zwar regelmäßig von den Steuerbilanzen ausgehend ermittelt, doch lehnt sich die Besteuerung des gewerblichen Vermögens nur teilweise an die der Erträge an. Siehe Eisenblätter, Handbuch der Einheitsbewertung und Vermögensteuer, Bd.1, S.75 ff.

fugnisse abzugrenzen. Das trifft auf Unternehmen zu, über die entweder ein Konkursverfahren oder ein Vergleichsverfahren eröffnet wurde und die daher als notl. d. zu bezeichnen sind, oder die sich in Liquidation befinden. Die nach diesen verschiedenen Zwecken eines Unternehmens zu trennenden Begriffe des schwebenden Geschäfts werden nicht nur jeweils dargestellt, abgegrenzt und zusammenfassend bestimmt, sondern auch aus der Sicht der Steuerbilanz kritisiert. Das geschieht in einem weiteren Unterabschnitt des ersten Hauptteils ebenfalls mit dem Begriff des schwebenden Geschäfts im Rahmen der Auseinandersetzung mit dem aus einer Personengesellschaft ausgeschiedenen Gesellschafter. Aus der Kritik an den im Zivilrecht bestehenden Begriffen des schwebenden Geschäfts vom Standpunkt der Steuerbilanz aus erweist es sich als notwendig, den im Bilanzsteuerrecht verwendeten gleichlautenden Begriff entgegen der herrschenden juristischen Auffassung nach der besonders bei der Aufstellung der Steuerbilanz gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise auszulegen. Der darauf ausgerichtete zweite Hauptteil befaßt sich zunächst mit den allgemeinen Bewertungsvorschriften, soweit sie bei der Bilanzierung schwebender Geschäfte zu beachten sind. Der Inhalt des Begriffs "schwebendes Geschäft" im Sinne des Bilanzsteuerrechts wird daraufhin kurz dargestellt, um anschließend bei den hauptsächlich auftretenden Lieferungsgeschäften anhand von Merkmalen entwickelt zu werden, die sich nach den vorher dargestellten Bewertungsgrundsätzen richten. Damit ist die Grundlage geschaffen, um die anderen Arten von schwebenden Geschäften in ähnlicher Weise zu behandeln. Dabei wird auf die im wesentlichen auftretenden Vertragstypen eingegangen. Das Ergebnis der Untersuchung über die Voraussetzungen, unter denen die rechtlich sehr unterschiedlichen schwebenden Geschäfte im Sinne des Bilanzsteuerrechts auftreten können, wird in einer neu

entwickelten Begriffsbestimmung zusammengefaßt. Damit wird die Abgrenzung einerseits zu den anderen bei der Aufstellung der Steuerbilanz zu beachtenden Geschäften und andererseits zu den im Zivilrecht ebenfalls als schwebend bezeichneten Geschäften verbunden.

Im Schlußwort wird ein Ausblick auf den Regierungsentwurf zum Aktiengesetz gegeben. Dabei wird vor allem untersucht, inwieweit der Begriff des schwebenden Geschäfts durch die in dem Entwurf vorgesehene Änderung der Bewertungsbestimmungen berührt wird.



## 1. Hauptteil

### DIE GLEICHLAUTENDEN ZIVILRECHTLICHEN BEGRIFFE DARSTELLUNG UND KRITIK AN IHRER ÜBERTRAGBARKEIT AUF DAS BILANZSTEUERRECHT

#### § 1. Die Schwebenden Geschäfte bei der Geschäftsführung und Vertretung

##### I. Von notleidenden Unternehmen

##### a) Die schwebenden Geschäfte im Sinne des Konkursrechts

##### 1. Der zugrundeliegende Sachverhalt

Mit schwebenden Geschäften bei notleidenden Unternehmen<sup>24)</sup> hat sich von den derzeit geltenden gesetzlichen Bestimmungen zuerst die Konkursordnung befaßt.<sup>25)</sup> In der Rechtslehre und in der Rechtsprechung zur KO wurde der Begriff des schwebenden Geschäfts für gegenseitige Verträge gem. § 17 Abs.1 KO geprägt, die zur Zeit der Konkurseröffnung sowohl von dem Gemeinschuldner als auch von dem anderen Vertragsteil nicht oder nicht vollständig erfüllt sind.<sup>26)</sup> Obwohl die KO diesen Tatbestand

---

24) Der Begriff des notleidenden Unternehmens wurde von Rinklin, Die vergleichsfähige und die konkursreife Unternehmung, Versuch einer Typologie notleidender Unternehmungen, S.22 ff., übernommen. Rinklin bezieht sich dabei auf Fleege, Althoff, Die notleidende Unternehmung, 1.Bd., S.38.

25) Konkursordnung (KO) v.10.2.1877 in der Fassung der Bekanntmachung v. 20.5.1898, RGBI., S.612 ff.

26) Lent in: Jaeger, Komm. z. Konkursordnung, spricht in Anm.41 zu § 17 KO von Austauschverträgen in der Schwebe. Mentzel u.Kuhn, Komm.z.Konkursordnung, weisen unter Anm.19 zu § 17 KO darauf hin, daß die Konkurseröffnung bei den hierunter fallenden Verträgen einen Schwebezustand bis zur Erklärung des Konkurs-

besonders erfaßt, enthält sie keinen sich darauf beziehenden besonderen Begriff.

Bei diesen gegenseitigen Verträgen stellt die Leistung des einen Teils das Entgelt für die Leistung des anderen dar, so daß Anspruch und Gegenanspruch auf einem einheitlichen Rechtsgrund beruhen, ohne daß sie einander nach ihrem objektiven Wert entsprechen müssen. Die gegenseitigen Verträge gem. § 17 Abs.1 KO stimmen mit denen des BGB (§ 320-327) begrifflich überein.<sup>27)</sup> Dazu gehören im wesentlichen Kauf, Tausch, Werklieferung, Lagergeschäft, Vergleich, Miet-, Pacht- und Dienstvertrag mit den Einschränkungen der §§ 19-22 und 61 Ziff.1 KO, Werkvertrag sowie das Kommissions-, Speditions- und Frachtgeschäft, der Agentur- und Maklervertrag, ferner der Krediteröffnungs- und Kontokorrentvertrag.<sup>28)</sup>

## 2. Das Wahlrecht des Konkursverwalters

Dem Konkursverwalter steht bei den schwebenden, gegenseitigen Verträgen, entgegen dem sonst geltenden Grundsatz, daß Verträge zu halten sind,<sup>29)</sup> ein gesetzliches

---

verwalters schafft. So auch RGZ-Entscheidung v. 6.12. 1918 Rep. VII 211/18 Bd.94, S.207.

In § 17 KO wird zwar von zweiseitigen Verträgen gesprochen, doch sind damit die vollkommen zweiseitigen und daher als gegenseitig bezeichneten Verträge gemeint. So Böhle-Stamschräder, Kurz-Komm.z.Konkursordnung, Anm.2 zu § 17 KO.

- 27) Siehe auch Lehmann, in: Enneccerus, Kipp, Wolff, Lehrbuch des bürgerlichen Rechts, 2.Bd., S.138 ff., u. Larenz, Lehrbuch des Schuldrechts, 1.Bd., S.174.
- 28) Lent in: Jaeger, Komm. z. KO, Anm.1 zu § 17 KO. In Anm.41 wird vom gegenseitigen Abhängigkeitsverhältnis gesprochen, in dem die beiderseitigen Verpflichtungen stehen müssen.
- 29) Von diesem nach von Mangoldt, Klein, Das Bonner Grundgesetz, Bd.I, Artikel 25 GG Anm. III 3 o zu den Allgemeinen Regeln des Völkerrechts zählenden Satz (pacta sunt servanda) wird zwar besonders auf diesem Rechtsgebiet häufiger gesprochen, doch gilt er nach Weber in: v.Staudinger, Komm. z. BGB II.Bd. Teil 1b § 242 BGB Anm. A 229 f. u. B 99, ebenso im Schuld-

Wahlrecht zu. Er kann entweder den Vertrag anstelle des Gemeinschuldners erfüllen und die Erfüllung von dem anderen Teil verlangen, so daß dieser gem. § 59 Ziff. 2 KO aus der Konkursmasse voll zu befriedigen ist, oder er kann es im Rahmen von Treu und Glauben ablehnen, den Vertrag einzuhalten und damit dem einzelnen Konkursgläubiger im Interesse der Gläubigergesamtheit nur eine Konkursforderung auf Schadensersatz zugestehen. Es handelt sich danach um eine Billigkeitsregelung mit der verhindert werden soll, daß die Gläubiger aus beiderseits noch nicht vollständig erfüllten Verträgen nach der Konkursöffnung zu Leistungen gezwungen werden können, für die sie mit Konkursforderungen und damit nur quotal abgefunden werden dürfen.<sup>30)</sup>

### 3. Die Stellung des Konkursverwalters

In der Frage nach der Stellung des Konkursverwalters wird entgegen der herrschenden Amtstheorie, nach der er zwar im eigenen Namen, aber mit unmittelbarer Wirkung für und gegen die Konkursmasse handelt, der Auffassung von E. Jaeger gefolgt, wonach der Verwalter als der gesetzliche Vertreter des Gemeinschuldners mit Beschränkung auf die Konkursmasse anzusehen ist (Vertretungs-

---

recht, soweit es sich auf Verträge bezieht. Danach kann auch eine übermäßige Beschwerde oder sogar die Aussicht auf einen wirtschaftlichen Ruin grundsätzlich nicht von einer Leistungspflicht befreien. Demgemäß bindet das Gesetz die Kontrahenten an den Vertrag. Deren Wille allein vermag dagegen nicht, sie rechtlich zu binden. So Radbruch, Rechtsphilosophie, S. 244 u. 246.

30) Lent in: Jaeger, Komm. z. KO, einleitende Anm. zu § 17 KO, sowie Mentzel u. Kuhn, Komm. z. KO, Anm. 19 zu § 17 KO.

theorie).<sup>31)</sup> Der Verwalter wird im Prozeß nicht als Partei kraft seines Amtes, sondern als Vertreter der durch den Gemeinschuldner gebildeten Partei behandelt. Für die Vertretungstheorie spricht vor allem, daß die von dem Verwalter abgeschlossenen Rechtsgeschäfte über die Masse hinaus unmittelbar den Gemeinschuldner als deren Eigentümer verpflichten. Der Verwalter darf daher nicht im eigenen Namen auftreten und dabei den Gemeinschuldner rechtlich binden. Daß die Amtstheorie in diesem Falle darauf angewiesen ist, eine gesetzliche Verpflichtungsermächtigung zu konstruieren, zeigt ihre Schwäche.<sup>32)</sup> Das Eigentum des Gemeinschuldners an der Masse wird grundsätzlich nicht dadurch beseitigt, daß

---

31) Die Amtstheorie wurde vom RGZ in dem Urteil v. 30.3.1892, Rep.V 255/91, Bd.29, S.29 vertreten. Lent weist in: Jaeger, Komm. z. KO, in der Vorbemerkung zu §§ 6-9 KO auf S.85 ff. nach, daß die Vertretungstheorie besser und einfacher als die Amtstheorie die Stellung des Verwalters, so wie sie sich praktisch auswirkt, zu erklären vermag. Das gilt vor allem bei etwaigen Rechtsstreitigkeiten zwischen dem Gemeinschuldner und dessen Arbeitnehmern ferner, bei der Bestimmung des allgemeinen Gerichtsstandes, bei dem Ausschluß des Richters nach § 41 ZPO und bei dem Zeugnisverweigerungsrecht gem. § 383 ZPO. Dies haben Jaeger, Lent darüberhinaus besonders für die Fälle nachgewiesen, daß während eines mit dem Gemeinschuldner anhängigen Prozesses der Konkurs eröffnet wird oder falls während des Konkurses der Verwalter durch Tod oder Entlassung wechselt und schließlich soweit während eines Prozesses der Konkurs endet.

Der Hinweis von Kuhn in Lent, Komm. z. KO § 6 Anm. 17 auf die Verpflichtung des Konkursverwalters die Interessen nicht allein des Gemeinschuldners, sondern aller Beteiligten wahrzunehmen, entkräftet die Vertretungstheorie insofern nicht, als daraus lediglich die Einschränkung entnommen werden kann, daß er den Gemeinschuldner nur soweit vertreten darf wie dabei die Ansprüche der Gläubiger nicht verletzt werden.

32) Lent in: Jaeger, Komm. z. KO, Vorbem. zu §§ 6-9 KO Anm. X 3 S. 103 ff.

er darüber nicht mehr Verfügungsberechtigt ist.<sup>33)</sup> Der Konkursverwalter handelt daher im Rahmen seiner Befugnisse gegenüber dem Gemeinschuldner, die Geschäfte zu führen, und gegenüber den Konkursgläubigern, den Gemeinschuldner zu vertreten, wenn er hinsichtlich der schwebenden Geschäfte das ihm nach § 17 KO eingeräumte Wahlrecht ausübt.

#### 4. Die sachliche Abgrenzung des schwebenden Geschäfts

Da das schwebende Geschäft gemäß § 17 KO nur die gegenseitigen Verträge umfaßt, gehören dazu bei deren sachlicher Abgrenzung nicht die unvollkommen zweiseitigen oder auch als hinkend zweiseitig bezeichneten Verträge. In diesen Fällen entsteht zwar eine Verpflichtung des Berechtigten, doch ist diese nicht von vorneherein als Gegenleistung bezweckt. Dazu zählen hauptsächlich der Auftrag einschließlich des unentgeltlichen Kreditauftrages, die Geschäftsführung ohne Auftrag, die Leihe und die Bürgschaft.<sup>34)</sup> Ebensovienig sind die einseitigen Verträge zu den schwebenden Geschäften im Sinne der KO zu rechnen. Das gilt im wesentlichen für die Auslobung, die Schenkung und den Darlehensvertrag.<sup>35)</sup>

Als ein gegenseitiger Vertrag ist ebenfalls nicht der Gesellschaftsvertrag anzusehen, weil die Gesellschafter ihre Leistungen nicht gegeneinander austauschen, sondern sich zu einem gemeinsamen Zweck und Vermögen verein-

---

33) So RGZ-Entscheidung v. 1.11.1922 III 297/22, Bd.105, S.314

34) Lent in: Jaeger, Komm. z. KO, Anm.3 zu § 17 KO

35) Siehe auch Böhle-Stamschräder, Kurz-Komm. z. KO, Anm.2 zu § 17 KO

nigen.<sup>36)</sup> Das bezieht sich sinngemäß auch auf die beiderseitigen Verbindlichkeiten zwischen den Mitgliedern eines eingetragenen Vereins und diesem.<sup>37)</sup>

#### 5. Die zeitliche Abgrenzung des schwebenden Geschäfts

Bei der zeitlichen Abgrenzung des Schwebezustandes zeigt sich, daß von einem schwebenden Geschäft nicht mehr gesprochen werden kann, wenn der gegenseitige Vertrag von einer Seite vollständig erfüllt ist. Es kommt daher nicht darauf an, daß der Schuldner beispielsweise im Falle einer Gattungsschuld gem. § 243 Abs.2 BGB seinerseits alles getan hat, was erforderlich ist, um den mit dem Vertrag bezweckten Erfolg zu erzielen. Entscheidend ist statt der Erfüllungshandlung der Leistungserfolg.<sup>38)</sup> Daher dürfte mit Jaeger entgegen Pagenstecher auch dann ein schwebender Kaufvertrag gem. § 17 Abs. II KO anzunehmen sein, wenn der Käufer bereits voll bezahlt

---

36) So Lent in: Jaeger, Komm. z. KO, Anm.1 zu § 17 KO. Dagegen wurde in der RGZ-Entscheidung v. 5.4.1935 II 327/34, Bd. 147, S.342 der Gesellschaftsvertrag einer KG als ein gegenseitiger Vertrag angesehen. Das gilt gem. RGZ-Entscheidung v. 21.2.1912 Rep. I 134/11, Bd.78, S.303 auch für den Gesellschaftsvertrag gem. § 705 BGB. Nach RGZ-Entscheidung v. 30.10.1923 II 898/22, Bd. 108, S.20, bilden bei einer GmbH die Nebenleistungsverpflichtungen, z.B. über die Ablieferung von Erzeugnissen, ein unlösbares Ganzes mit dem Hauptvertrag. Lent in: Jaeger, Komm. z. KO, Anm.8 zu § 17 KO bezeichnet dagegen die damit vergleichbare Sonderleistungspflicht des Aktionärs, soweit ihr ein Gegenleistungsanspruch gegenübersteht, als auf einem selbständigen, gegenseitigen Vertrag im Sinne des § 17 KO beruhend.

37) Siehe Mentzel u. Kuhn, Komm. z. KO, Anm. 7 zu § 17 KO.

38) Siehe Mentzel, Kuhn, Komm. z. KO, Anm. 16 zu § 17 KO u. die dort zitierte Rechtsprechung.

hat, der Verkäufer aber noch Eigentümer des Kaufgegenstandes ist. Der Vertrag ist dann von beiden Seiten noch nicht vollständig erfüllt, weil der Verkäufer diesen Gegenstand gemäß § 433 Abs.1 BGB noch übergeben sowie dem Käufer das Eigentum daran verschaffen muß und weil der Käufer daraufhin die gekaufte Sache gemäß § 433 Abs. 2 BGB noch abzunehmen hat.<sup>39)</sup>

- 
- 39) Pagenstecher, Der Konkurs, S.40 begründet seine Auffassung damit, daß § 17 KO dem Sinne nach nicht über die Einrede des nicht erfüllten Vertrages gem. § 320 Abs.1 BGB bzw. über das dort eingeräumte Leistungsverweigerungsrecht hinausreiche. Kein schwebendes Geschäft auch gem. Jacobson, JR 1929, S.96, sowie Hoeniger, in: Düringer, Hachenburg, Komm z. HGB, V.Bd. 1.Hälfte, Einleitung: Der Kauf nach dem BGB, Anm.263a, S.229, Heinichen in: Staubs Komm. z. HGB, 4.Bd. Anhang über Ergänzungen zur Lehre vom Handelskauf zu § 382 Anm.78, S.444. Die meisten Autoren berufen sich auf die RGZ-Entscheidung v. 7.5.1926 VII 54/26, in: Warneyers Rechtsprechung 1926 Nr.115, S.163. Danach wurde in dem Kauf von Wein, den der Käufer voll bezahlte u. den der Verkäufer vor der Eröffnung des Konkursverfahrens über sein Vermögen aber nicht mehr lieferte, kein schwebendes Geschäft gesehen, weil der Käufer vollständig erfüllt habe.

Nach Lent in: Jaeger, Komm z. KO, Anm.24 zu § 17 sei der Kaufvertrag auch dann nicht voll erfüllt, wenn es sich bei der Abnahme gem. § 433 Abs.2 BGB nicht um eine Haupt-, sondern nur um eine Nebenverpflichtung handele. Eine solche Nebenverpflichtung ist nach RGZ-Entscheidung v. 23.2.1904 Rep. II 298/03 Bd.57, S.106 u. RGZ-Entscheidung v. 9.12.1902 Rep. II 265/02, Bd.53, S.161 sowie RGZ-Entscheidung v. 1.3.1918 Rep. III 506/17, Bd.92, S.268, im Regelfalle anzunehmen. Habe der Käufer durch die Zahlung des Kaufpreises seine Deckung aus der Hand gegeben, so müsse er damit rechnen, daß der Konkursverwalter die Erfüllung ablehnt. Mentzel u. Kuhn, Komm. z. KO, Anm. 16 zu § 17 KO schließen sich dem an. Die Kommentatoren stützen sich dabei auf die RGZ-Entscheidung v. 25.11.1933 I 141/33, Bd.142, S.296. Danach wurde es bei der vorherigen Entrichtung des Kaufpreises für einen Aktien-Terminkauf durch Verrechnung mit dem Gegenwert aus einem Wechselkredit des Käufers als fraglich angesehen, ob der Käufer den Vertrag voll erfüllt habe, weil er die Wertpapiere noch nicht abgenommen hatte. Da außerdem Zweifel darüber bestanden, ob die Schuld aus dem Kommissionsvertrag über den Ankauf der Wertpapiere getilgt und damit der Kaufpreis tatsächlich voll vorbezahlt war, ist es zu bedauern, daß der I.Senat mit der Begründung davon absah, den vereinigten Zivilsenat

Übereignet der Veräußerer die Kaufsache zwar, aber behält er sie daran unmittelbar anschließend als Besitzer (antizipiertes Besitzkonstitut gem. § 930 BGB), oder wird die Übergabe dadurch ersetzt, daß der Eigentümer dem Erwerber gem. § 931 BGB den Anspruch auf die Herausgabe der Sache abtritt, dann entfällt eine Abnahme durch den Käufer. Der Kaufvertrag ist in diesen Fällen von dem Käufer bereits vollständig erfüllt, wenn der Verkäufer die Zahlung des Kaufpreises in der vereinbarten Höhe vor der Übereignung erhalten hat.<sup>40)</sup> Dementsprechend wird der Schwebezustand bei einem Verkaufsgeschäft nicht schon durch den Gefahren-, sondern erst mit dem Eigentumsübergang beendet.<sup>41)</sup> Besonders bei Wechseln und Schecks ist demnach zu unterscheiden, ob sie erfüllungshalber oder an erfüllungsstatt hingegeben werden. Bei Grundstückskäufen und -verkäufen genügt die Auflassung nicht, weil das Eigentum gem. § 873 Abs. 1 BGB erst mit der Eintragung im Grundbuch übergeht.<sup>42)</sup> Kaufverträge über bewegliche Sachen können sich dadurch in der Schwebe befinden, daß an diesen noch ein Eigentumsvorbehalt besteht.<sup>43)</sup>

---

anzurufen, seine Entscheidung beziehe sich auf § 4 der VerglO u. nicht wie das dem widersprechende Urteil auf § 17 Ko(VII Senat 54/26 am 7.5.1926).

40) Vgl. Ostler in: v. Staudinger, Komm. z. BGB, II. Bd. 2. Teil Anm. 146 zu § 435 BGB.

41) Siehe BGH-Entscheidung v. 5.12.1950 I ZR 41/50 in: MDR 1951, S. 95 ff.

42) So auch in BGH-Entscheidung v. 29.2.1952 V ZR 4/51, Bd. 5, S. 216 zum UmstG. Danach ist beim Konkurs gem. § 1 Abs. 1 KO die dingliche Rechtslage zur Zeit seiner Eröffnung maßgebend. Siehe ebenso BGH-Entscheidung v. 26.6.1951, V ZR 35/50, Bd. 2, S. 372 u. RGZ-Entscheidung v. 2.11.1914 Rep. V 232/14, Bd. 85, S. 402.

43) So gem. RGZ-Entscheidung v. 2.6.1931 VII 461/30 Bd. 133, S. 42 unter Berufung auf die ständige Rechtsprechung des RG, weil die Eigentumsübertragung objektiv nicht bewirkt sei u. der Wille der Vertragsparteien sich nicht auf eine bedingte, sondern eine unbedingte Eigentumsverschaffung richte. Raiser, Dingliche Anwartschaften, S. 95 wendet ein, § 161 Abs. 1 Satz 2 BGB gehe dem § 17 KO vor. Das RGZ hielt dem bereits im Urteil v. 22.3.1933 II 406/32, Bd. 140, S. 162 entgegen, daß die gem. § 161 BGB unwirksame Zwischenverfügung nicht der Erfüllungsablehnung

Das gilt sinngemäß, wenn bereits zum Zeitpunkt der Eröffnung des Konkursverfahrens Rechts- oder Sachmängel bestanden haben.<sup>44)</sup> Während sich der Schwebezustand bei einem Wiederkehrschuldverhältnis nur auf den jeweils zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung von beiden Seiten noch nicht vollständig erfüllten Vertrag über einzelne Lieferungen oder Leistungen erstreckt, umfaßt er bei dem Sukzessivlieferungsvertrag auch die von einer Seite, meist dem Gläubiger, erbrachte, aber noch nicht bezahlte Teillieferung oder -leistung, soweit er damit seine bis zum Vertragsablauf übernommene Gesamtverpflichtung noch nicht vollständig erfüllt hat.<sup>45)</sup>

---

gem. § 17 KO gleichgestellt werden dürfe, weil die KO als engere Rechtsnorm dem BGB vorgehe. Von dem Wahlrecht nach § 17 KO dürfe nur nach Treu u. Glauben Gebrauch gemacht werden. Ein gem. § 24 KO durch Vormerkung gesicherter Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes kann dagegen nicht mehr über § 17 KO zerstört werden.

- 44) Lent in: Jaeger, Komm. z. KO, Anm. 22-23 b zu § 17 KO. Das gelte nach der herrschenden Lehre auch für den Einzelsachenkauf, obwohl dafür bürgerlich-rechtlich eine besondere Garantiepflicht wegen Sachmängel neben dem Kaufvertrag bestehe.
- 45) Lent begründet das in: Jaeger, Komm. z. KO, Anm. 16-18 a u. b zu § 17 KO damit, daß der Sukzessivlieferungsvertrag einen Einheitsvertrag auf Lieferung nach u. nach darstelle, während bei dem Wiederkehrschuldverhältnis fort und fort neue Verträge für weitere Zeitabschnitte oder Bezugsmengen abgeschlossen werden. So hinsichtlich des Sukzessivlieferungsvertrages auch Ostler, in: v. Staudinger, Komm. z. BGB, Anm. 73 zu § 433 BGB unter Berufung auf die RGZ-Entscheidung v. 18.11. 1932 II 140/32, Bd. 138, S. 331

## 6. Der Begriff des schwebenden Geschäfts im Konkursrecht

Zu dem Begriff des schwebenden Geschäfts in der KO kann abschließend festgestellt werden, daß darunter ein gegenseitiger Vertrag verstanden wird, der zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung von keinem Vertragspartner vollständig erfüllt ist.

### b) Die schwebenden Geschäfte im Sinne des Vergleichsrechts

#### 1. Der zugrundeliegende Sachverhalt

Der Begriff des schwebenden Geschäfts stimmt in der Rechtslehre und in der Rechtsprechung zur Vergleichsordnung mit dem zur Konkursordnung grundsätzlich überein. Da die Vergleichsordnung später erlassen wurde als die Konkursordnung, wird darin statt von zweiseitigen etwas genauer von gegenseitigen Verträgen gesprochen.<sup>46)</sup>

#### 2. Die gegenüber der Konkursordnung abweichende Auslegung

Die VerglO weicht im wesentlichen nur darin von der KO ab, daß bei einer Teilbarkeit der beiderseitigen Leistungen, insbesondere bei Sukzessivlieferungsverträgen, ein Schwebезustand wie bei den Wiederkehrschuldverhältnissen nur hinsichtlich der Lieferungen oder Leistungen anerkannt wird, die zur Zeit der Eröffnung des Vergleichsverfahrens wohl teilweise, aber von beiden Seiten noch nicht vollständig oder zwar fällig aber

---

46) Vergleichsordnung v. 26.2.1935 RGB1·I, S.321  
§§ 36 Abs.1 u. 50 Abs.1 u. 2

überhaupt noch nicht erbracht waren.<sup>47)</sup>

### 3. Die Stellung des Vergleichsverwalters

Der Gläubiger wird von den schwebenden Geschäften gem. § 36 Abs.1 VerglO zunächst nicht berührt, doch kann der Schuldner mit Ermächtigung des Gerichts die weitere Erfüllung gem. § 50 Abs.1 u. 2 VerglO ablehnen. Soweit es sich bei dem Schuldner um eine Gesellschaft des bürgerlichen oder des Handelsrechts sowie um eine juristische Person handelt, üben seine zur Geschäftsführung und Vertretung berechtigten Organe dieses Wahlrecht unmittelbar selbst aus, weil dem Vergleichsverwalter gem. §§ 39 und 40 VerglO nur ein Prüfungs- und Überwachungsrecht zusteht.

### 4. Der Begriff des schwebenden Geschäft im Vergleichsrecht

Im Ergebnis ist unter einem schwebenden Geschäft im Sinne der VerglO ein gegenseitiger Vertrag zu verstehen, der bei der Eröffnung des Vergleichsverfahrens von keinem Vertragspartner vollständig erfüllt ist, mit der Besonderheit, daß die Sukzessivlieferungsverträge den Wiederkehrschuldverhältnissen gleichgestellt sind.<sup>48)</sup>

---

47) Bley, Komm. z. Vergleichsordnung, § 36 VerglO Anm. 46 b. Der Sukzessivlieferungsvertrag wird im Gegensatz zum Konkurs in seine Teillieferungen und -leistungen aufgelöst, so daß nur die jeweils zu Beginn des Vergleichs fällige, aber beiderseits nicht erfüllte Teillieferung oder -leistung als schwebendes Geschäft anzusehen ist. In Anm.5 sieht Bley die Gesellschaftsverträge von Personengesellschaften als gegenseitig im Sinne der VerglO an, weil eine entsprechende Verpflichtung zur Erreichung eines gemeinsamen Zweckes bestehe u. das Vergleichsverfahren nicht wie der Konkurs eines Gesellschafters einen gesetzlichen Auflösungsgrund bilde.

48) Daß der Sukzessivlieferungsvertrag dem Wiederkehrschuldverhältnis gleichzustellen sei, bestätigen

c) Die Kritik an dem für notleidende Unternehmen geltenden Begriff vom Standpunkt der Steuerbilanz

1. Die Bilanzierungspflicht schwebender Geschäfte notleidender Unternehmen

Der dem Recht der notleidenden Unternehmen entnommene Begriff des schwebenden Geschäfts soll daraufhin untersucht werden, ob er sich ganz oder teilweise zu einer Übernahme in das Bilanzsteuerrecht eignet. Dies läßt sich erkennen, wenn zunächst festgestellt wird, wie das notleidende Unternehmen die rechtlich als schwebend anzusehenden Geschäfte in seiner Buchführung und damit in seiner Bilanz zu erfassen hat.

Diese Geschäfte berühren im wesentlichen nur die Beschaffungsseite des Unternehmens, weil sich die Gläubiger, über deren Ansprüche der Konkursverwalter oder der Vergleichsschuldner zu entscheiden hat, hauptsächlich aus den Zulieferern zusammensetzen. Nur in den demgegenüber verhältnismäßig wenigen Fällen, in denen das Unternehmen Vorauszahlungen erhalten hat, gehören auch dessen Kunden zu den Gläubigern. Bei den Beschaffungsgeschäften können sich im Laufe der Schwebezeit die nachstehenden Sachverhalte verwirklichen:

1. Der Auftragnehmer hat noch nicht geliefert, das notleidende Unternehmen hat das vereinbarte Entgelt weder teilweise noch vollständig entrichtet, weil es sich nicht zu Vorauszahlungen verpflichtet hat.
2. Das notleidende Unternehmen hat den Kaufpreis ganz oder nur teilweise vorausgezahlt, der Auftragnehmer hat noch nicht geliefert.
3. Der Auftragnehmer hat die Lieferung dadurch vorbereitet, daß er die von dem notleidenden Unternehmen bestellte Ware beschafft oder bereitgestellt hat oder, soweit es sich um Fertigerzeugnisse handelt, dadurch, daß er

---

Vogels, Nölte, Komm. z. Vergleichsordnung, § 36  
VerglO, Anm. V/1 u. Bley, Komm. z. VerglO. § 36  
VerglO, Anm. 46 b.

mit der Herstellung begonnen hat. Die beschaffte oder bereitgestellte Ware sowie die selbst ganz oder erst teilweise hergestellten Erzeugnisse befinden sich noch im Besitz und im Eigentum des Auftragnehmers.

4. Der Auftragnehmer hat mit der Maßgabe geliefert, daß das Eigentum erst nach vollständiger Bezahlung übergehen soll. Das notleidende Unternehmen hat den vereinbarten Kaufpreis nicht oder nur teilweise entrichtet.
5. Die Preise für die bestellten Waren oder Erzeugnisse, deren Lieferung noch aussteht, sind bis zum Bilanzstichtag unter die vertraglich vereinbarten gesunken.

Werden diese Sachverhalte vom Standpunkt der Steuerbilanz aus beurteilt, dann zeigt sich, daß sie sich darauf ganz unterschiedlich auswirken. Die unter 1. und 3. dargestellten Tatbestände sind nicht buchungsfähig, weil sich dadurch im Vermögen des notleidenden Unternehmens nicht verändert hat.<sup>49)</sup> Nicht der Vertragsabschluß, sondern erst die Vertragserfüllung ist zu

---

49) Der RFH hat bereits im Leitsatz des Urteils v. 7.5.1920 I A 302/19 amtl. Slg. Bd.3, S.22 bestätigt, daß sich auf die Bilanz grundsätzlich keine Geschäfte auswirken, die zwar abgeschlossen sind, bei denen aber noch keine Seite etwas geleistet hat. Dies begründete er in der Entscheidung v. 16.10.1925 I A 58/25 amtl. Slg. Bd.17, S.243 damit, daß die Ansprüche und Verpflichtungen aus noch nicht erfüllten Verträgen den in der Bilanz auszuweisenden Vermögensstand nicht beeinflussen. So auch RFHE v. 14.1.1942 VI 382/41 RStBl 1942, S.183. Dem folgte der BFH in den Entscheidungen v. 18.12.1956 I 84/56 U BStBl 1957 III. S.27, v. 19.12.1957 IV 432/56 U BStBl 1958 III, S.162 u. v. 1.3.1960 I 141/59 U BStBl 1960 III. S. 208. Die OFD Stuttgart vertritt in ihrem Erlaß v. 5.10.1953 S 3530 in: BB 1953, S.909 den gleichen Standpunkt.

Vellguth, Grundsätze, S.7-15 weist aufgrund der Auffassungen anderer Autoren sowie mit einer eigenen Begründung und den Gegengründen ausführlich nach, daß Vertragsabschlüsse grundsätzlich keine Buchungen auslösen, weil die Aufgabe der Buchführung überwiegend darin bestehe, die Veränderungen des Vermögens und der Schulden mit dem hauptsächlichen Ziel festzuhalten, den Erfolg zu ermitteln. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung würden daher nicht vordringlich bezwecken, zu überwachen, ob und wie die abgeschlossenen Verträge erfüllt werden.

erfassen.<sup>50)</sup> Durch den Tatbestand gemäß 2. hat sich dagegen die Zusammensetzung des Vermögens insoweit verändert, als sich der Bestand an flüssigen Mitteln um die Vorauszahlung gemindert hat und dafür ein entsprechend hoher Lieferanspruch auszuweisen ist. Dieser Vorgang läßt sich, da er sich nur auf der Vermögensseite abspielt, als Aktivtausch bezeichnen. Bei dem unter 4. behandelten Tatbestand hat der Lieferer wirtschaftlich betrachtet bereits vollständig geleistet, obwohl er rechtlich gesehen das Eigentum noch nicht übertragen und damit seine Vertragspflichten noch nicht restlos erfüllt hat. Die Lieferung unter einem Eigentumsvorbehalt wird als genauso vermögenswirksam behandelt, als wenn sie ohne jede rechtliche Einschränkung vorgenommen worden wäre.<sup>51)</sup> Mit der Lieferung wachsen auf der Vermögensseite die Vorräte entsprechend an, während auf der Schuldseite in Höhe der noch ausstehenden Kaufpreiszahlung eine Verpflichtung erscheint, so daß sich entgegen dem Tatbestand zu 2. die Bilanzsumme erhöht. Die Sachverhalte unter 2. und 4. unterscheiden sich dadurch von denen gemäß 1. und 3., daß sie buchungspflichtig sind. Das gilt auch für den unter 5. behandelten Fall, weil in dem Absinken der Beschaffungsmarktpreise ein möglicher Absatzverlust gesehen wird, der nach der herrschenden Auffassung durch eine entsprechende

---

50) Schönnenbeck, DB 1960, S.1133, betont, daß die Buchhaltung nicht zu erkennen gebe, welche Verträge bis zum Bilanzstichtag abgeschlossen, aber noch von keiner Seite erfüllt sind. Dies wird auch in dem WP-Handbuch 1959, S.484 unter Bezugnahme auf die Steuerrechtsprechung bestätigt.

51) Siehe Vellguth, Grundsätze, S.5 ff. u. WP-Handbuch 1959, S.534 u. Eisenblätter, Wirtschaftsrecht, Fach 17, S.240 . Neue Wirtschaftsbriefe.

Risikorückstellung vorwegzunehmen ist.<sup>52)</sup> Der unter 5. dargestellte Tatbestand ist insofern erfolgswirksam, als sich durch ihn der Gewinn mindert oder der auszuweisende Verlust vergrößert. Demgegenüber stellen die unter 3. und 4. erwähnten Sachverhalte erfolgsneutrale Vorgänge dar. Im Ergebnis sind die schwebenden Geschäfte im Sinne des Rechts der notleidenden Unternehmen teils nicht buchungsfähig, teils dagegen buchungspflichtig und dabei entweder erfolgsneutral oder negativ erfolgswirksam.

## 2. Die Eignung des bei notleidenden Unternehmen geltenden Begriffs für das Bilanzsteuerrecht

Sowohl in der Rechtslehre, überwiegend zur Handelsbilanz als auch in der Rechtsprechung, hauptsächlich zum Bilanzsteuerrecht, wird der aus dem Recht der notleidenden Unternehmen entwickelte Begriff des schwebenden Geschäfts über Fälle hinaus, in denen Kunden vorausgezahlt haben, ganz allgemein auch auf die Absatzseite übertragen. So versteht Vellguth<sup>53)</sup> unter einem schwebenden Geschäft ein fest abgeschlossenes, einseitig oder zweiseitig verpflichtendes Rechtsgeschäft, das noch nicht vollständig erfüllt ist, soweit es sich bei wenigstens einer Seite um eine vermögensrechtliche Verpflichtung handelt. Sicherheitsleistungen und Eventual-

---

52) So RFHE v. 4.11.1925 VI A 491/25 amtl. Slg. Bd.17, S.332, RStBl 1926, S.33 bei der Bewertung von Handelsware (Finnische Hölzer) u. BFHE v. 3.7.1956 I 118/55 U BStBl 1956 III, S.248 bei der Bewertung der Handelsware eines Warenhauses sowie BFHE v. 17.7.1956 I 292/55 U BStBl 1956 III, S.379 bei Importwaren. Ferner Hoffmann bei der Besprechung des BFH-Urteils v. 26.1.1956 IV 566/54 U BStBl 1956 III, S.113 in: FR 1956, S.234 sowie Eisenblätter, NWB, Wirtschaftsrecht, Fach 17, S.236 und Brunnengräber, S.12 ff.

53) Vellguth, S.6 ff.

verpflichtungen seien davon auszunehmen. Schneider<sup>54)</sup> sieht als schwebende Geschäfte an, die vorerst und damit bis zu einem gewissen Zeitpunkt nur juristische Bedeutung haben, weil sie erst künftig oder nur bedingt das Vermögen verändern. Auch nach Adler - Düring - Schmaltz<sup>55)</sup> beginnt der Schwebezustand bei einem Geschäft bereits, sobald es abgeschlossen ist und von beiden Seiten noch nicht damit begonnen wurde, es zu erfüllen. Werninger<sup>56)</sup> schließt sich Vellguth an, weil sich dessen Begriffsbestimmung in der Praxis durchgesetzt habe. Münzner<sup>57)</sup> lehnt sich an die Steuerrechtsprechung an, mit der Vellguth weitgehend übereinstimmt, ohne daß er sich darauf bezieht, weil er seinen Begriff ausschließlich nach handelsrechtlichen Gesichtspunkten geprägt hat. Nach dem Leitsatz 1 der Reichsfinanzhof-Entscheidung v. 24.1.1953<sup>58)</sup> liegt ein schwebendes Geschäft im Sinne des Bilanzsteuerrechts vor, wenn noch von keiner Seite eine Leistung erfolgt ist. Dem ist der Bundesfinanzhof in dem Leitsatz des Urteils vom 3.7.1956<sup>59)</sup> gefolgt, das er in weiteren Entscheidungen bestätigt hat.<sup>60)</sup>

Wird der Begriff des schwebenden Geschäfts uneingeschränkt auch auf die Absatzseite bezogen, dann sind während der Schwebezeit nach wirtschaftlichen Gesichts-

---

54) Schneider, S.3 ff.

55) Adler, Düring, Schmaltz, § 129 AktG Tz 31.

56) Werninger, S.192.

57) Münzner, RWP-Blattei, S.39, ebenso Barske, NWB Fach 17a, S.141,

58) I A 218/31 RStB1 1933, S.337 u. gemäß der RFH-Entscheidung v. 16.4.1942 IV 135/41 StuW 1942, Nr.194

59) I 118/55 U BStB1 III, S.248

60) BFHE v. 26.1.1956 IV 566/54 U BStB1 III, S.113, v. 18.12.1956 I 84/56 U BStB1 1957 III S.27 u.v. 4.6.1959 IV 115/59 U BStB1 III, S.325. Die in der Fußnote 52 zusammengestellte Rechtsprechung wendet den Begriff des schwebenden Geschäfts uneingeschränkt auch auf die Absatzseite an.

punkten, entsprechend der Aufteilung bei den Beschaffungsgeschäften, die nachstehenden Entwicklungsstufen zu unterscheiden:

1. Das die Bilanz erstellende Unternehmen hat noch nicht geliefert, der Auftraggeber hat das vereinbarte Entgelt weder teilweise noch vollständig entrichtet, weil er sich nicht zu Vorauszahlungen verpflichtet hat.
2. Das bilanzierende Unternehmen hat noch nicht geliefert, der Auftraggeber hat den Kaufpreis ganz oder nur teilweise vorausgezahlt.
3. Das bilanzierende Unternehmen bereitet die Lieferung dadurch vor, daß es die bestellten Waren beschafft oder, soweit es sich beispielsweise um eine Einzelfertigung handelt, mit der Herstellung beginnt.
4. Das Unternehmen hat mit der Maßgabe geliefert, daß das Eigentum erst nach vollständiger Bezahlung auf den Kunden übergehen soll. Der Auftraggeber hat den vereinbarten Kaufpreis nicht oder nur teilweise entrichtet.
5. Dem Unternehmen droht aus dem noch nicht ausgelieferten Auftrag ein Verlust.

Diese Sachverhalte sind vom Standpunkt der Steuerbilanz aus ähnlich zu beurteilen wie bei den Beschaffungsgeschäften. Ein Unterschied besteht jedoch darin, daß nur der Fall 1. nicht buchungsfähig ist. Bei dem unter 3. dargestellten Tatbestand vergrößert sich das Vermögen des Unternehmens dadurch, daß Waren beschafft werden oder zu aktivierende Herstellungskosten entstehen. Diese Vorgänge sind daher bei der Lieferung buchungspflichtig, ohne sich auf den in der Bilanz auszuweisenden Erfolg auszuwirken. Stellt das Unternehmen die zu liefernden Waren aus den bereits vorhandenen Beständen für den Kunden lediglich bereit, so ist dies keine Buchung aus, weil sich das Vorratsvermögen als ganzes gesehen dadurch nicht verändert. Wie auf der Beschaffungsseite ist der unter 2. erläuterte Sachverhalt ebenfalls buchungspflichtig und erfolgsneutral. Der unter 4. bezeichnete Vorgang ist zwar auch zu buchen, doch bleibt er im Gegensatz zu der Beschaffungsseite nicht erfolgsneutral,

sondern führt dazu, daß der mit dem ausgelieferten Auftrag verbundene Gewinn oder Verlust den in der Bilanz auszuweisenden Gesamterfolg beeinflußt. Diesen Vorfall umfaßt der von Vellguth geprägte Begriff nicht mehr, weil er das Geschäft im Gegensatz zur juristischen Auffassung, jedoch entsprechend den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und damit wirtschaftlich betrachtet als erfüllt ansieht, sobald geliefert ist.<sup>61)</sup>

Der zu 5. genannte Tatbestand zwingt wie bei dem ihm entsprechenden Beschaffungsgeschäft dazu, den wegen der ausstehenden Lieferung noch nicht eingetretenen, aber ernsthaft drohenden Verlust durch eine Rückstellung vorwegzunehmen.

Die uneingeschränkte Übertragung des konkursrechtlichen Begriffs auf die Absatzseite zeigt, daß darunter wie auf der Beschaffungsseite Geschäfte zu erfassen sind, die vom Standpunkt der Steuerbilanz aus gegensätzlich behandelt werden müssen. Diese zweifachen Gegensätze hinsichtlich der Bilanzierungspflicht und der Erfolgswirksamkeit lassen sich auch nicht dadurch überbrücken, daß zwischen schwebenden Geschäften im engeren Sinne, bei denen noch keine Vertragspartei damit begonnen hat, den Vertrag zu erfüllen, und solchen im weiteren Sinne, bei denen wenigstens eine Partei im Rahmen des Vertrages tätig geworden ist, unterschieden wird.<sup>62)</sup> Auch bei den so verstandenen schwebenden Geschäften im engeren Sinne können sowohl auf der Absatz- als auch auf der Beschaffungsseite jeweils die Tatbestände zu 1. und 5. verwirklicht sein. Damit werden Vorgänge zusammengefaßt, die sich auf die Bilanz verschiedenartig auswirken. Der im Recht der notleidenden Unternehmen als

---

61) Vellguth, S.18 ff.

62) So gem. Bühler; Scherpf, S.270

schwebendes Geschäft bezeichnete, rechtlich einheitliche Tatbestand umgreift nach der im Bilanzsteuerrecht gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise mehrere, sehr unterschiedliche Sachverhalte.

Der Begriff des schwebenden Geschäfts kann im Bilanzsteuerrecht nur sinnvoll verwendet werden, wenn er Vorgänge erfaßt, die einheitlich zu bilanzieren sind. Es darf sich daher nur um Geschäftsvorfälle handeln, die ausschließlich unter einer bestimmten Bilanzposition auszuweisen sind. Demnach ist eine homogene Bilanzierungsweise vorauszusetzen. Bei einer ungleichen Bilanzierung wäre der Begriff zu weit gefaßt. Die Bilanzgliederungsvorschriften, insbesondere gemäß §§ 131 und 132 AktGes sowie in den gemäß § 134 AktGes für bestimmte Wirtschaftszweige vorgeschriebenen Jahresabschlußformblättern, zeigen, daß die in der Bilanz zu erfassenden Vorgänge nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu unterscheiden sind. Bei dem zu bilanzierenden Vermögen werden die Anlagen hauptsächlich aus Gründen der abweichenden Bewertung von den Vorräten getrennt ausgewiesen. Das Anlagevermögen ist entsprechend der unterschiedlichen wirtschaftlichen Zweckbestimmung nach Sach- und Finanzlagen aufzuteilen. Auf der Passivseite ist ebenfalls nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden, ob rechtlich einheitlich zu beurteilende Zahlungsverpflichtungen unter den Rückstellungen, den Verbindlichkeiten oder den Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen sind. Von der wirtschaftlichen Zweckbestimmung ausgehend, sind auch die der privaten Lebensführung zuzurechnenden Privatausgaben von den Betriebsausgaben zu trennen. Die privaten Ausgaben wirken sich daher bei den Einzelkaufleuten und Personengesellschaften nur in Form der Entnahme auf die Bilanz aus, da diese sowohl das betriebliche Vermögen als auch das Eigenkapital verringern. Von dem gleichen wirtschaftlichen Standpunkt

aus ist zwischen Betriebseinnahmen und Privateinnahmen, die als Einlage die Bilanz beeinflussen können, zu unterscheiden. Die Betriebsausgaben werden danach aufgespalten, ob sie sich auf das auszuweisende Ergebnis auswirken (Aufwand) oder erfolgsneutral bleiben, weil sie als Anschaffungs- oder Herstellungskosten dem Betriebsvermögen zuzurechnen sind. Da die Bilanz das Ergebnis wirtschaftlicher Vorgänge in zusammengefaßter Form wiedergibt, läßt sie sich auch nur durch Begriffe erklären, die von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise geprägt sind.

Rechtslehre und Rechtsprechung<sup>63)</sup> legen den Begriff des schwebenden Geschäfts dagegen auch im Rahmen der Handelsbilanz sowie der Steuerbilanz ganz überwiegend von einem juristischen Standpunkt aus, ohne sich dabei auf eine bestimmte Rechtsmaterie zu beziehen. Es läßt sich daher nur vermuten, daß dafür die klare gesetzliche Definition des konkursrechtlichen Begriffes sowie seine dadurch begünstigte Aufnahme in den allgemeinen juristischen Sprachgebrauch maßgebend waren.

Im Ergebnis ist daher festzustellen, daß sich der aus dem Recht der notleidenden Unternehmen entwickelte Begriff des schwebenden Geschäfts weder im ganzen noch teilweise auf das Bilanzsteuerrecht übertragen läßt. Dies erklärt sich auch aus der verschiedenartigen Zielsetzung. Während der Begriff sowohl im Konkursrecht als

---

63) Vellguth, S.6 ff., Schneider, S.3 ff., Adzer-Düring-Schmaltz § 129 AktG Tz 31, Werninger, S.192, Münzner RWP-Blattei S.39, Barske NWB Fach 17a, S.141 Entscheidungen des RFH v. 24.1.1933 I A 218/31 RSt BZ 1933 S.337 und v. 16.4.1942 IV 135/41 Stuw, 1942 Nr.194 BFH-Urteile v. 3.7.1956 I 118/55 U BStBl III S.248, v. 21.1.56 IV 566/54 U BStBl III S.113, v. 18.12.1956 I 84/56 U BSt BZ 1957 III S.27 und v. 4.6.1959 IV 115/59 U BStBl III S.325

auch im Vergleichsrecht dazu dient, die Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnisse des Konkursverwalters oder der Organe des Vergleichsschuldners, insbesondere das ihnen gesetzlich eingeräumte Wahlrecht, abzugrenzen, ist bei einem bilanzrechtlichen Begriff vorauszusetzen, daß er wirtschaftliche Vorgänge zusammenfaßt, die sich in gleicher Weise auf die Bilanz auswirken.

## II. Von Gesellschaften im Stadium der Liquidation

### a) Die schwebenden Geschäfte bei den Personengesellschaften

#### 1. Die gesetzlichen Grundlagen

Die Abwicklung schwebender Geschäfte ist nicht nur für die durch Konkurs oder Vergleich notleidend gewordenen Kaufleute, sondern auch für den Fall der Liquidation von Gesellschaften außerhalb solcher Notstände gesetzlich geregelt. So bestimmt § 149 HGB für die oHG, daß die Liquidatoren zur Beendigung schwebender Geschäfte neue Geschäfte eingehen dürfen. Bei diesen zu ihrem Geschäftskreis gehörenden Handlungen vertreten sie die Gesellschaft gerichtlich und außergerichtlich. Das ist über § 161 Abs.2 HGB auch auf die KG zu beziehen. Nach § 730 Abs.2 BGB gilt die Gesellschaft solange, bis die schwebenden Geschäfte beendet und die dazu erforderlichen neuen Geschäfte eingegangen werden, als fortbestehend, soweit der Zweck der Auseinandersetzung es erfordert.

#### 2. Die schwebenden Geschäfte im Rahmen der Geschäftsführung und Vertretung

Der Begriff des schwebenden Geschäfts dient bei der Liquidation einer oHG oder KG dem Zweck, die Liquidatoren auf die geänderte Zielsetzung der Gesell-

schaft zu verpflichten.<sup>64)</sup> Die Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnisse der Liquidatoren werden daher mit Hilfe dieses Begriffs gegenüber den Befugnissen eingeschränkt, die den Geschäftsführern derwerbenden Gesellschaft zustanden.<sup>65)</sup>

Insofern erscheint es gerechtfertigt, die schwebenden Geschäfte bei der Liquidation ebenso im Rahmen der Geschäftsführung und Vertretung zu sehen, wie im Konkurs oder im Vergleichsverfahren.

Die Ausführungen über die Geschäftsführung und Vertretung bei der oHG treffen grundsätzlich auch auf die BGB-Gesellschaften zu, da deren Gesellschafter die Geschäftsführung mit dem Beginn der Liquidation gem. § 730 Abs.2 BGB gemeinschaftlich zusteht.<sup>66)</sup> Weil die

---

64) Nach Wimpfheimer, S.147-49 werden durch § 149 HGB einerseits die Aufgaben der Liquidatoren bestimmt, andererseits wird deren Vertretungsmacht begrenzt.

65) Nach Keyßner in: Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht, 10.Bd. 1866, S.350, bestand diese Einschränkung bereits im ADHGB. Siehe auch Pinner in: Staub, Komm. z. HGB, § 149 HGB Anm. 16 u. Schlegelberger, Gebler, Komm. z. HGB, § 149 HGB Anm.16. Auch Lehmann betont in: Gesellschaftsrecht, S.135, daß der Umfang der Vertretungsmacht der Liquidatoren wesentlich enger als derjenige der vertretungsberechtigten Gesellschafter nach § 126 HGB sei. Ebenso RGZ-Entscheidung v. 21.1.1905, Bd.60, S.32, Rep.1 412/04.

Neue werbende Geschäfte dürfen die Liquidatoren gem. Wimpfheimer, S.164 nur mit Zustimmung der Gesellschafter eingehen. Gem. BGH-Entscheidung v. 26.1.1959 II ZR 174/57 L/M § 149 HGB Nr.2 wird die Gesellschaft zwar verpflichtet, wenn der Liquidator ein liquidationsfremdes Geschäft abschließt u. der Dritte dies nicht weiß oder erkennen muß, doch haftet der Liquidator der Gesellschaft dann persönlich. Der Dritte kann solche Geschäfte gem. Wimpfheimer, S. 201, wegen Irrtums anfechten. Nach Hueck, Gesellschaftsrecht, S.86, soll sich der Dritte auf den Umfang typischer Vertretungsbefugnisse verlassen können. War der Dritte nicht gutgläubig, dann bleibt die Gesellschaft gem. Wimpfheimer, S.199 frei. Der Dritte kann sie gem. § 177 Abs.2 BGB auffordern sich zu entschließen, doch ist er nicht berechtigt, gem. § 178 BGB zu widerrufen.

66) Nach Geiler, Keßler, in: v.Staudinger, Komm. z. BGB, § 730 BGB Anm.13 wird die Vertretungsmacht der

BGB-Gesellschaft kein Vermögen besitzen muß oder sich mit dem gemeinschaftlichen Eigentum an nur einer einzigen Sache begnügen kann, sind im BGB für ihre Abwicklung keine Liquidatoren vorgesehen. Die Auseinandersetzung bei der BGB-Gesellschaft entspricht daher der Liquidation einer Handelsgesellschaft.<sup>67)</sup>

### 3. Die Grundsätze für die Auslegung des Begriffs

Im Gegensatz zur KO ist in den gesetzlichen Bestimmungen über die Liquidation wohl der Begriff des schwebenden Geschäfts enthalten, doch wurde dessen Inhalt darin nicht festgelegt. Dieser Inhalt läßt sich daher nur durch die wissenschaftliche oder auch als doktrinell bezeichnete Gesetzesauslegung näher bestimmen. Dementsprechend wird nachfolgend mit einer wertfreien Auslegung begonnen, um dann zu der wertenden überzugehen.<sup>68)</sup>

---

Gesellschafter - Geschäftsführer nicht eingeschränkt, wenn sie einstimmig wissentlich oder unwissentlich über den Abwicklungszweck hinausgehen. Werden bei der BGB-Gesellschaft besondere Liquidatoren bestellt, dann ist nach Fischer in: BGB-RGRK, § 730 BGB Anm.7, § 149 HGB unmittelbar anzuwenden.

67) Siehe Geiler, Keßler in: v.Staudinger, § 730 BGB Anm.5 u. Geiler in: Düringer, Hachenburg, Komm. z. HGB, II, Bd. 1.Hälfte, allgemeine Einleitung. Das Gesellschaftsrecht des bürgerlichen Rechts, Anm. 289.

68) Dies entspricht den von v.Mangoldt, Klein, Grundgesetz, Einleitung S.6, aufgestellten Kriterien für die Auslegung nicht nur des Grundgesetzes, sondern von Gesetzen überhaupt. Diese Ausführungen stützen sich auf Küchenhoff. in: Deutsches Verwaltungsblatt 1951, S.585 ff. So auch Nipperdey in: Enneccerus, Kipp, Wolff, Allgemeiner Teil, 1. Halbband, S.314 ff., insbes. S.331-34.

#### 4. Die Wortinterpretation

Die Wortinterpretation zeigt, daß sich das "Geschäft" von "schaffen" herleitet. Damit ist das, was man zu verrichten hat, gemeint. Das Geschäft ist hier nicht wie bei Gustav Freytag<sup>69)</sup> auf den Handel begrenzt oder wie das Handelsgeschäft gem. §§ 22-27 u. 340 HGB im Sinne des gesamten Unternehmens zu verstehen. Auch entfällt eine moralische Wertung, nach der das Geschäft mit einem hemmungslosen Streben nach Geld und darüber hinaus nach Macht verbunden wird. Da im tirolerischen Sprachgebrauch mit "Geschäft" das unberufene Befehlen bezeichnet wird, besteht insoweit vermutlich ein Zusammenhang mit der Geschäftsführung ohne Auftrag.<sup>70)</sup>

Das Tätigkeitswort "schweben" wird regelmäßig mit einem Körper oder einem Gegenstand in Verbindung gebracht, der sich in oder auf dem Wasser oder in der Luft bewegt. Weil dabei kein fester Boden berührt wird, klingt der Begriff des Unsicheren mit. Das Schweben ist daher dem Schwanken verwandt. Demnach kann man sich nicht entscheiden oder eine Entscheidung steht davon unabhängig überhaupt aus, wie bei schwebenden Verhandlungen und Prozessen.<sup>71)</sup>

#### 5. Die logische Interpretation

Die logische Interpretation des Begriffsinhaltes unter Berücksichtigung der juristischen Denkweise und des darauf beruhenden Sprachgebrauchs läßt erkennen, daß es sich bei den schwebenden Geschäften in erster Linie um Rechtsgeschäfte handelt. Darunter werden Tatbestände verstanden, die eine Willenserklärung oder eine Mehrheit von Willenserklärungen enthalten.<sup>72)</sup>

---

69) in "Soll und Haben", S.7, 8, 13 ff

70) So Trübners Deutsches Wörterbuch, hg. Götze, 3.Bd., Stichwort: Geschäft

71) So Trübners Deutsches Wörterbuch, begr.v.Götze, hg. Mitzka, 6.Bd., Stichwort: Schweben

72) Nipperdey in: Lehrbuch, 2.Halbband, S.896

Das Rechtsgeschäft stellt einen Vorgang dar, weil es von dem Willen getragen wird, einen Zustand, der durch ein Rechtsverhältnis gebildet wird, zu begründen, zu verändern oder aufzuheben.<sup>73)</sup> Wird bei der logischen Interpretation an die Geschäftsführung ohne Auftrag angeknüpft und davon ausgegangen, daß sich der darin enthaltene Begriff des Geschäfts mit dem hier auszulegenden weitgehend deckt, dann umfaßt er neben dem Rechtsgeschäft auch ein tatsächliches Handeln von rechtlicher oder nur wirtschaftlich wesentlicher Bedeutung.<sup>74)</sup>

Der weiterhin zu berücksichtigende Schwebezustand kann sich nicht nur wie in § 17 KO auf die Zeitspanne zwischen der Verpflichtung und der Erfüllung im wesentlichen durch rechtswirksame Verfügungen, sondern auch auf die Ungewißheit darüber erstrecken, ob dieses Rechtsverhältnis wirksam geworden ist oder bleibt.<sup>75)</sup>

## 6. Die systematische Interpretation

Der bei einer systematischen Interpretation zu untersuchende innere Zusammenhang der in § 149 HGB enthaltenen Vorschriften über den Aufgabenkreis der Liquidatoren

- 
- 73) Das Rechtsverhältnis ist nach Nipperdey, Lehrbuch, 1. Halbband, S. 427, ein rechtlich bedeutsames u. deshalb vom objektiven Recht bestimmtes Lebensverhältnis, das in einer rechtswirksamen Beziehung einer Person zu anderen Personen oder zu Gegenständen (Sachen oder Rechten) besteht.
- 74) So Lehmann in: Lehrbuch, 2. Bd., S. 697 u. Münch, Rechtsvergleichendes Handwörterbuch, 3. Bd., Stichwort: Geschäftsführung ohne Auftrag.
- 75) Bei den dazu zählenden Fällen einer schwebenden Unwirksamkeit unterscheidet Coing, in: v. Staudinger, Anm. 49 vor § 104 BGB zwischen Rechtsgeschäften, denen es zu ihrer Wirksamkeit an einem wesentlichen Tatbestand mangelt u. bei denen daher ungewiß ist, ob sie noch wirksam werden, sowie solchen Rechtsgeschäften, die erst endgültig wirksam werden, wenn ein bestimmter Tatbestand nicht eintritt. In all diesen Fällen sind die Beteiligten regelmäßig bereits während der Schwebezeit an das betreffende Geschäft gebunden.

deutet darauf hin, daß die Beendigung der schwebenden Geschäfte inhaltlich mit der Beendigung der laufenden Geschäfte übereinstimmt.<sup>76)</sup> Die neuen Geschäfte lassen sich praktisch nicht danach unterscheiden, ob sie dazu dienen, ein schwebendes oder ein laufendes Geschäft zu beenden. Das Einziehen von Forderungen und die Befriedigung der Gläubiger stehen, wie nach dem Wortlaut vermutet werden könnte, nicht gleichwertig neben der Beendigung der schwebenden Geschäfte. Werden beispielsweise bei dem Einziehen von Forderungen Vergleiche geschlossen oder einem schwach gewordenen Kunden Aufträge Dritter mit der Auflage vermittelt, aus dem Erlös seine diesen Forderungen entsprechenden Schulden abzutragen, dann handelt es sich um neue Geschäfte, mit denen schwebende Geschäfte abgewickelt werden. Die neuen Geschäfte lassen sich damit nicht immer eindeutig danach unterscheiden, ob sie darauf gerichtet sind, laufende Geschäfte zu beenden, Forderungen einzuziehen oder Gläubiger zu befriedigen.

Die den Forderungen der liquidierenden Gesellschaft sowie den Ansprüchen ihrer Gläubiger zugrundeliegenden Geschäfte sind daher ebenfalls als schwebend anzusehen.<sup>77)</sup> Da es sich hierbei vielfach um Verträge handelt,

---

76) Weipert weist in HGB-RGRK, 2.Bd. Anm.6 zu § 149 HGB darauf hin, daß der 2.Halbsatz des 1.Satzes von § 149, nach dem die Liquidatoren zur Beendigung schwebender Geschäfte auch neue Geschäfte eingehen können, den 1.Halbsatz ergänzt, wonach die Liquidatoren die laufenden Geschäfte zu beenden, die Forderungen einzuziehen, das übrige Vermögen in Geld umzusetzen u. die Gläubiger zu befriedigen haben.

77) Nach Geßler in: Schlegelberger, Komm. z. HGB, 1.Bd. in Anm.5 zu § 149 HGB seien diese der Beendigung schwebender Geschäfte dienenden Aufgaben offenbar aufgeführt, um die Vorschrift elastischer zu gestalten. In dem Erwerb eines Grundstücks zur Rettung einer Hypothekenforderung ist ebenfalls ein neues Geschäft zu sehen, mit dem ein schwebendes abgewickelt wird. Dem widerspricht Flechtheim, in: Düringer, Hachenburg, Komm. z. HGB, § 149 HGB Anm.7. Nach Anm.3 beruhen neben den zu Beginn der Liquidation fälligen Außenständen auch die noch nicht fälligen auf schwebenden Geschäften, da andererseits dann, wenn die Gläubiger befriedigt werden, ebenfalls ohne Rücksicht auf die Fälligkeit schwebende Geschäfte beendet werden.

bei denen die Gesellschaft geliefert oder geleistet hat, ohne daß sie noch vor dem Beginn der Liquidation den vereinbarten Gegenwert voll erhielt, schließt das schwebende Geschäft im Gegensatz zu dem Konkurs auch die nur von dem Auftraggeber und damit lediglich von einer Seite nicht erfüllten Verträge in sich ein. Die weitere Aufgabe der Liquidatoren, das Vermögen in Geld umzusetzen, bezieht sich nur auf den Teil des Vermögens, der nicht von den bereits abgeschlossenen Geschäften berührt wird, über den daher noch nicht rechtswirksam verfügt ist. Das überschneidet sich daher auch, soweit Forderungen einzuziehen sind, nicht mit den abzuwickelnden schwebenden Geschäften. Ähnlich verhält es sich mit der in § 730 Abs.2 BGB genannten Erhaltung und Verwaltung des Gesellschaftsvermögens.<sup>78)</sup>

## 7. Die historisch-genetische Interpretation

Die historische und genetische Interpretation sowohl der entsprechenden Bestimmungen des HGB als auch der des BGB führt zu keinen weitergehenden Aufschlüssen.

## 8. Der Zweck und die Wirkungen der Liquidation

Mit der wertenden Auslegung, die als teleologische Interpretation bezeichnet wird, soll versucht werden, den Begriff des schwebenden Geschäfts überwiegend

---

78) Geiler in: v.Staudinger, Komm. z. BGB hat seine unter § 730 BGB, Anm.6 in der 10.Auflage dargestellte Ansicht, daß die Tätigkeit die Berichtigung der Gesamtschulden einschließe, in der 11.Auflage Geiler; Keßler, § 730 BGB Anm.15 nicht wiederholt. In der Rückzahlung von Schulden darf damit die Beendigung eines schwebenden Geschäfts gesehen werden. Die Erhaltung des Gesellschaftsvermögens ist nach Flechtheim in: Komm. z. HGB, Anm.4 zu § 149 HGB nicht substantiell, sondern wertmäßig zu verstehen.

aus dem Verhältnis des mit seiner Abwicklung gegebenen Mittels zu dem durch die Liquidation verfolgten Zweck genauer zu erklären. Dieser Zweck kann neben den teils zwingenden, teils nachgiebigen gesetzlichen Auflösungsgründen für die Gesellschafter hauptsächlich darin bestehen, ihre in der Gesellschaft gebundenen Kapitalanteile in der Regel in bar zu entnehmen oder sich der Mitwirkung und damit auch der Mitverantwortung zu entziehen, insbesondere sich des Unternehmerrisikos zu entledigen. Die Liquidation führt letztlich dazu, daß die gegenüber den juristischen Personen bedingte Rechtsfähigkeit einer Handelsgesellschaft oder die geringere rechtliche Selbständigkeit einer BGB-Gesellschaft beseitigt wird. Die Gesellschaft entfaltet, nachdem die Liquidation eingeleitet ist, keine Tätigkeit mehr, die auf ihre unbegrenzte Fortführung gerichtet ist und die deshalb als verbend bezeichnet wird.<sup>79)</sup> Während der Liquidation besteht die Gesellschaft sowohl nach innen als auch nach außen rechtlich unverändert fort.<sup>80)</sup> Infolgedessen beeinflußt die Liquidation im Gegensatz zum Konkurs die bei ihrem Beginn bestehenden Rechtsverhältnisse, insbesondere die schwebenden Geschäfte, grundsätzlich nicht.<sup>81)</sup> Die Gesellschaft ist daher nicht verpflichtet,

---

79) So auch Wimpfheimer, Die Gesellschaften, S.144; Baudsch, Komm. z. HGB, Anm.3 zu § 149 HGB u. Fischer in: BGB-RGRK, Anm.5 zu § 730 BGB

80) Siehe Fischer in: BGB-RGRK, Anm.2 u. 3 zu § 730 BGB. Wimpfheimer, Die Gesellschaft, S.81 ff. spricht von einer durch die Rechtsprechung bestätigten Identitätstheorie, die er im Gegensatz stellt zu der Sukzessionstheorie, nach der die Gesellschaft von einer gewöhnlichen Gemeinschaft abgelöst wird. So auch Schlegelberger; Geßler, Komm. z. HGB, § 149 HGB Anm.3, Hueck, Gesellschaftsrecht, S.44 u. 86 u. Lehmann, Gesellschaftsrecht, S.95 einschließlich der dort angegebenen Rechtsprechung.

81) Nach Coing in: v. Staudinger, Anm.4 zu § 49 BGB ist daher § 17 KO nicht entsprechend auf die Liquidation anzuwenden.

diese vorzeitig zu beenden.<sup>82)</sup>

#### 9. Die teleologische Auslegung des Begriffs: Geschäft

Soll die gesamte Tätigkeit der Gesellschaft unmittelbar, nachdem die Liquidation beschlossen ist, auf ihre damit geänderte Zwecksetzung ausgerichtet werden, dann ist der Begriff des schwebenden Geschäfts weit auszulegen. Dadurch gewinnen die neuen Geschäfte, mit denen schwebende beendet werden, regelmäßig das Übergewicht gegenüber solchen neuen Geschäften, mit denen das Vermögen in Geld umgesetzt oder verwaltet und wertmäßig erhalten wird.<sup>83)</sup>

Die mit der Abwicklung Beauftragten werden aufgrund dieses Regel-Ausnahmeverhältnisses dazu angehalten, die Liquidation möglichst bald abzuschließen. Nur so läßt sich im Interesse der Rechtssicherheit hinreichend klar

---

82) Siehe Weipert in HGB-RGRK, Anm.1 zu § 149 HGB u. Schlegelberger; Geßler, Anm.2 zu § 149 HGB . Gem. der Entscheidung des Oberlandesgerichts Hamburg III C.S. v. 10.3.1904, OLGR Bd.9, S.260 darf dagegen ein Vertrag vorzeitig gelöst werden, wenn er sich infolge der Liquidation entgegen dem ursprünglichen Willen der Vertragspartner wesentlich ändert. Nach Flechtheim, in Düringer; Hachenburg, Anm.5 der Vorbem. vor § 145 HGB kann die Liquidation für die nicht liquidierende Seite vor allem bei langfristigen Verträgen einen wichtigen Grund zur Kündigung oder zum Rücktritt darstellen.

83) Entgegen der ROHG-Entscheidung v. 6.5.1874 Rep. 266/74 Bd.13, S.226 zu Art.137 ADHGB der nach Weipert in: RGRK zum HGB, § 149 HGB Anm.1 mit § 149 HGB inhaltlich übereinstimmt, dürfen neue Geschäfte grundsätzlich auch abgeschlossen werden, wenn damit nicht schwebende beendet werden. So RGZ-Urteil v. 14.9.1938 II 17/38 in JW 1928, S.3180 ff. Schlegelberger; Geßler, § 149 HGB Anm.16 u. Wimpfheimer, Die Gesellschaften, S.205 sowie BGH-Entscheidung v. 26.1.1959 II ZR 174/57 L/M Nr.2 zu § 149 HGB.

zwischen der verbenden und der abwickelnden Tätigkeit unterscheiden. Ein schwebendes Geschäft zeigt sich stets dann, wenn Ansprüche zu verwirklichen oder Verpflichtungen zu erfüllen sind, die zu Beginn der Liquidation bestanden haben. So kann sich aber nicht nur ein Rechtsgeschäft, sondern auch jedes rechtserhebliche Handeln auswirken.<sup>84)</sup> Daher führen sowohl die rechtmäßigen, geschäftsähnlichen sowie TatHandlungen als auch die rechtswidrigen, insbesondere die unerlaubten Handlungen, soweit sie eine der vorausgesetzten Wirkungen zeigen, zu einem schwebenden Geschäft. Wie besonders die Realakte erkennen lassen, kann der Anspruch oder die Verpflichtung allein von Gesetzes wegen und damit sogar gegen den Willen der beteiligten Parteien entstehen. Die Ansprüche oder Verpflichtungen brauchen nicht vermögensrechtlicher Art zu sein. Damit wird die wertfreie Auslegung auch insoweit bestätigt, als der Begriff des Geschäfts den bei der Geschäftsführung ohne Auftrag im wesentlichen einschließt. Das schwebende Geschäft läßt sich ferner auf rein tatsächliche Verrichtungen zurückführen, insbesondere wenn übernommene Geschäftsbesorgungspflichten noch nicht vollständig erfüllt sind.<sup>85)</sup> Zu den rechtswidrigen Geschäften gehören neben den unerlaubten Handlungen vor allem solche Geschäfte, die gegen ein gesetzliches Verbot oder gegen

---

84) Für eine weite Auslegung des Begriffs: Schwebendes Geschäft treten Lehmann, Gesellschaftsrecht, S.135 und Schlegelberger; Geßler, § 149 HGB Anm.16 ein. Manigk in: Handwörterbuch, führt unter dem Stichwort: Rechtshandlungen, den Begriff des Geschäfts auf eine rechtserhebliche Handlung zurück. Nach Coing in: v.Staudinger, Einleitung vor § 104 BGB Anm.3a steht die Rechtshandlung selbständig neben dem Rechtsgeschäft.

85) Larenz, Lehrbuch, 2.Bd., S.220 versteht unter Geschäftsbesorgung die Besorgung jeder Angelegenheit, die im Interesse eines anderen liegt oder deren Wahrnehmung einem anderen obliegt.

die guten Sitten verstoßen.<sup>86)</sup>

#### 10. Die teleologische Auslegung des Schwebezustands

Nicht nur der Begriff des Geschäfts, sondern auch der des Schwebezustands, in dem es sich befindet, ist im Zweifel weit auszulegen, um den mit der Liquidation Beauftragten bereits für die Regelfälle eine ausreichende Bewegungsfreiheit einzuräumen. Der Schwebezustand beginnt daher auf der Beschaffungsseite beispielsweise bereits, wenn eine vermögenswirksame Befugnis aus einem nur für den präsumtiven Verkäufer bindenden Vertragsangebot oder durch seine entsprechende Verpflichtung aus einem Verkaufsrecht entstanden ist.<sup>87)</sup> Auf der Absatzseite muß die liquidierende Gesellschaft dagegen rechtlich selbst aus einer bindenden schuldrechtlichen Offerte oder einer dem präsumtiven Käufer eingeräumten sachenrechtlichen Anwartschaft verpflichtet sein.<sup>88)</sup> Ein Schwebezustand kann auch durch schwebend unwirksame Rechtsgeschäfte entstehen, wenn beispielsweise

---

86) Entsprechend dem Sinn des BGB wird entgegen dem Wortlaut in den §§ 134 u. 138 BGB, in denen von Rechtsgeschäften gesprochen wird, die gegen ein gesetzliches Verbot oder die guten Sitten verstoßen, davon ausgegangen, daß mit einem Rechtsgeschäft nur ein von der Rechtsordnung gebilligter Zweck verfolgt werden kann. Nipperdey in: Enneccerus, Kipp, Wolff, allg. Teil, 1. Halbbd., S. 896, ebenso Coing in: v. Staudinger, Anm. 8 der Einleitung vor § 104 BGB.

87) Siehe auch: Flechtheim in: Düringer, Hachenburg, § 149 HGB, Anm. 5 u. Weipert in: HGB-RGRK, § 149 Anm. 6. So auch RGZ-Entscheidung v. 14.9.1938 II 17/38 in JW 1938, S. 3184/85 bei der Anwartschaft auf eine nur beschränkt beziehbare Ware, (Kontingent), die als Lockartikel zum Verkauf weniger gangbarer Ware diente.

88) So Geiler in: Düringer, Hachenburg, 2. Bd., 1. Hälfte über das Gesellschaftsrecht des BGB, Anm. 294, S. 334.

wissenschaftlich an einen Minderjährigen ohne Zustimmung des gesetzlichen Vertreters verkauft oder von einem Nichtberechtigten erworben wurde, da die liquidierende Gesellschaft zunächst rechtlich gebunden bleibt. Inso- weit wird damit das entsprechende Ergebnis der logischen Interpretation bestätigt. Der Schwebezustand endet ent- weder bereits, wenn das Angebot gegebenenfalls nur still- schweigend abgelehnt oder erst wenn das angebotene Ge- schäft von allen Beteiligten vollständig erfüllt ist. Da der Schwebezustand stets zu vermögenswirksamen Ansprü- chen oder Verpflichtungen führen muß, reichen bloße Hoffnungen und Projekte oder Aussichten, sowie rechtlich unverbindliche Vorbesprechungen allein nicht aus, um ein schwebendes Geschäft zu begründen. Das Wiederkehr- schuldverhältnis darf daher hinsichtlich der mit ihm ver- bundenen Aussichten, beispielsweise auf Anschlußlieferun- gen, nicht berücksichtigt werden.

Der Schwebezustand endet bei Gewährleistungsverpflich- tungen, wie im Falle des Konkurses erst, wenn sie erfüllt oder die dafür maßgebenden Fristen abgelaufen sind<sup>89)</sup>. Das gilt sowohl für die Beschaffungs- als auch für die Absatzseite, weil mit den schuldrechtlichen Vertragsangebo- ten oder den sachenrechtlichen Anwartschaften vergleich- bare rechtliche Bindungen bestehen. Die Garantiepflich- ten aus Kaufverträgen sind dabei grundsätzlich denen aus Werk- und Werklieferungs- sowie aus sonstigen Verträgen gleichgestellt. Ähnlich verhält es sich mit anderen Even- tualverpflichtungen insbesondere aus Bürgschaften, wei- tergegebenen Wechseln und Vertragsstrafen. Bei Prozessen wird wie in den Garantiefällen darauf abzustellen sein,

---

89) Bei dem Einzelsachenkauf reicht die neben dem Kauf- vertrag bestehende Garantiepflicht, siehe Fußnote 44, aus, um den Schwebezustand entsprechend zu ver- längern. Für Rechtsmängel besteht dagegen wie bei den Sachmängeln aufgrund eines Gattungskaufs ein vertraglicher Erfüllungsanspruch, siehe Lehmann in: Enneccerus, Kipp, Wolff, 2.Bd., S.431.

ob die streitigen Ansprüche oder Verpflichtungen schon vor Beginn der Liquidation bestanden.<sup>90)</sup>

## 11. Die sachliche Abgrenzung in Sonderfällen

Nach der zeitlichen ist noch auf die sachliche Abgrenzung in Sonderfällen einzugehen. Ein Vertrag, aus dem eine Schuld entstand, die zu Beginn der Liquidation verjährt ist, stellt kein schwebendes Geschäft dar, weil die zugrundeliegenden Rechtsansprüche noch realisierbar sein müssen.<sup>91)</sup> Dieser Grundsatz läßt sich sinngemäß erweitern auf Vorträge, die zwar nicht rechtlich, wohl aber tatsächlich bestehen, etwa weil sie nichtig sind, die Parteien sich daran aber so gehalten haben, als wenn sie gültig wären. Ein schwebendes Geschäft dürfte dann insoweit anzunehmen sein, wie die Möglichkeit besteht, daß es geheilt oder bestätigt und damit rechtswirksam werden kann.<sup>92)</sup>

---

90) Während sich Schlegelberger; Geßler, § 149 HBG Anm.2 u. ROHG-Entscheidung v.4.10.1876 Rep.1062/76 Bd.21, S.127 nur auf die bei Beginn der Liquidation anhängigen Prozesse beziehen, können unter der genannten Voraussetzung auch nach diesem Zeitpunkt eingeleitete Prozesse neue Geschäfte zur Abwicklung schwebender darstellen.

91) So gem. ROHG-Entscheidung v.18.2.1873 Rep.31/73 Bd.9, S.84 zu Art.137 ADHGB. Daher dürfe der Liquidator keine verjährte Schuld anerkennen, obwohl dem tatsächlich noch bestehenden Rechtsanspruch nur durch die Inanspruchnahme eines Leistungsverweigerungsrechts begegnet werden kann.

92) Geheilt wird z.B. ein nicht beurkundeter Grundstückskaufvertrag gem. § 313 BGB durch die Auflassung u. Eintragung in das Grundbuch. Eine Bestätigung gem. § 141 BGB, z.B. nachdem ein gesetzliches Veräußerungsverbot oder die objektive Unmöglichkeit der vereinbarten Leistung fortgefallen ist, wirkt nach Krüger-Nieland in: BGB-RGRK, § 141 BGB Anm.2 nicht zurück, da sie als erneute Vornahme des nichtigen Geschäfts zu beurteilen ist. Da dies auch gilt, wenn die Formnichtigkeit gem. § 313 BGB geheilt wird, handelt es sich insoweit um einen Sonderfall der Bestätigung. Werden Geschäfte, die gegen ein gesetzliches Gebot oder gegen die guten Sitten verstoßen, gem. § 140 BGB umgedeutet, dann bleiben sie dagegen von Anfang an

Bei den faktischen Verträgen<sup>93)</sup> wird demgegenüber unterstellt, daß sie tatsächlich bestehen. Die mit der Liquidation Beauftragten werden so veranlaßt, die aus einem solchen schwebenden Geschäft erreichbaren wirtschaftlichen Vorteile so wahrzunehmen, als wenn sie rechtlich begründet wären. Ist dagegen ein wirtschaftlicher Nachteil zu erwarten oder wäre bei Rechtsgültigkeit des Geschäfts eine Verpflichtung entstanden, so wird es im Rahmen von Treu und Glauben ebensowenig zu erfüllen sein, wie der verjährte Anspruch eines Gläubigers anerkannt werden darf. Ebenso wie bei der verjährten Schuld ist insoweit anzunehmen, daß kein schwebendes Geschäft vorliegt. Dem Zweck der Liquidation entsprechend richten sich die schwebenden Geschäfte stets nach außen. Daher

---

bestehen. Diese Geschäfte müssen objektiv sämtliche Bestandteile des anderen gültigen Rechtsgeschäfts in sich einschließen, außerdem muß subjektiv anzunehmen sein, daß die Parteien das andere Rechtsgeschäft bei Kenntnis der Nichtigkeit des vorgenommenen Geschäfts gewollt haben würden. So gem. Krüger-Nieland in: BGR-RGRK, § 140 Anm.2 u.3 u. BGH-Urteil v.7.10.1960 V ZR 60/59 L/M Nr.3 zu § 140 BGB.

- 93) Darunter versteht Haupt in: Über faktische Vertragsverhältnisse, S.8, Verträge, zu deren Rechtswirksamkeit eine Willenseinigung entweder fingiert werden muß oder nicht einmal stillschweigend unterstellt werden kann sowie Verträge, die trotz Willensübereinstimmung rechtlich nicht zustandekamen. Als Beispiele führt er an: Verschulden beim Vertragsabschluß, S.9, Dauerschuldverhältnisse, wie Miete, soweit sie z.B. wegen fehlender Vertretungsmacht nicht rechtswirksam wurden, S.16, Inanspruchnahme von Leistungen für die soziale Daseinsvorsorge, wie Gas-, Wasser- u. Strombezug von öffentlichen Versorgungsbetrieben, sowie Beförderungsverträge, S.21 u. die Geschäftsführung ohne Auftrag, S.27, Coing setzt in: v.Staudinger, Einleitung vor § 104 Anm.75 an die Stelle des ohne Angebot und Annahme zustandekommenden faktischen Vertrages den enger gefaßten Begriff des Quasi-Kontraktes. Er folgt dabei Lehmann in: Das "faktische" Vertragsverhältnis, Iherings Jahrbücher, 2.Folge, 54.Bd., S.131 ff.

Daher gehören interne Vorgänge, mit denen Rechtsgeschäfte oder rechtserhebliche Handlungen vorbereitet werden oder die wie etwa eine Buchführung und andere Aufzeichnungen intern bleiben, nicht dazu.<sup>94)</sup> Wie im Konkurs- und im Vergleichsrecht kann das schwebende Geschäft nicht auf einem gesellschaftsrechtlich begründeten Handeln beruhen.<sup>95)</sup>

Die schwebenden Geschäfte spielen sich zwar überwiegend im zivilrechtlichen Bereich ab, doch treten sie auch im öffentlichen Recht auf. Insoweit besteht eine Vergleichbarkeit mit dem Begriff des Rechtsverhältnisses, da es den Grund für eine Feststellungsklage sowohl gem. § 256 ZPO als auch nach § 43 VwGO abgeben kann. Anstelle der privatrechtlichen Willenserklärung wird das Geschäft dann durch den das Über- und Unterordnungsverhältnis kennzeichnenden Verwaltungsakt bestimmt.<sup>96)</sup> Das schwebende Geschäft zeigt sich hauptsächlich in

- 
- 94) Der Begriff des Geschäfts ist deshalb nicht so weit wie in § 114 HGB zu fassen, nach dem alle Gesellschafter zur Führung der Geschäfte berechtigt und verpflichtet sind. Da diese Geschäftsführungsbefugnis im Gegensatz zur Liquidation nur das Innenverhältnis betrifft, schließt es die internen Verrichtungen in sich ein. So gehören nach Geiler in: Düringer; Hachenburg, II.Bd. 1.Hälfte allgem. Einleitung vor § 105 HGB Anm.106a z.B. Organisation, Buchführung und Korrespondenz zu den Geschäften der Geschäftsführung.
- 95) So Weipert, in: HGB-RGRK, § 149 HGB Anm.9; Flechtheim, in: Düringer; Hachenburg, § 149 HGB Anm.3 u. Schlegelberger; Geßler, § 149 HGB Anm.18. Nebenleistungs- oder -lieferpflichten können dagegen in dem Umfang wie sie andernfalls mit einem Dritten vereinbart worden wären, zu schwebenden Geschäften führen. Siehe auch Fußnote 36. Bei den Personengesellschaften ist aber ebenso, wie zu den schwebenden Liquidationsgeschäften der Körperschaften näher ausgeführt wird, davon auszugehen, daß Ansprüche und Verpflichtungen aus gesellschaftsrechtlich begründeten Außenbeziehungen zu Beteiligungsgesellschaften auf schwebenden Geschäften beruhen können.
- 96) So für das öffentlich-rechtliche Rechtsverhältnis Koehler, Kommentar zur Verwaltungsgerichtsordnung, § 43 VwGo Anm. VI 2.

Verpflichtungen oder in Ausnahmefällen auch in Ansprüchen sowohl aus veranlagten als auch nicht veranlagten Steuern, sowie umgekehrt aus Erstattungen insbesondere von Umsatzsteuer, ferner in Verpflichtungen aus Strafen einschließlich Steuerstrafen und aus Prozeßkosten. Ansprüche können sich nicht nur aus der Aufopferung im Interesse des Gemeinwohls oder der Verletzung öffentlich-rechtlicher Pflichten, beispielsweise durch eine Behörde, sondern auch aus dem Verstoß gegen verfassungsrechtliche Normen ergeben. Die für privatrechtliche schwebende Geschäfte geltenden Grundsätze lassen sich auf die öffentlich-rechtlichen grundsätzlich sinngemäß anwenden.

b) Die schwebenden Geschäfte bei den Körperschaften

1. Die gesetzlichen Grundlagen

Die Vorschriften über die schwebenden Geschäfte bei der Liquidation von Personengesellschaften decken sich wörtlich und aufgrund dessen inhaltlich mit denen über die Liquidation von Körperschaften. Das gilt hier für den Verein, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die Aktiengesellschaft, die Genossenschaft und den Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit.<sup>97)</sup>

---

97) Siehe § 49 Abs.1 BGB für den rechtsfähigen Verein. Auf den nicht-rechtsfähigen Verein ist, über § 54 BGB, § 730 BGB aus dem Gesellschaftsrecht anzuwenden. So nach Siebert, in: Soergel, Komm. z. BGB, § 54 BGB Anm.10; für die GmbH gilt § 70 GmbH-Ges., die AG § 209 Abs.1 Akt-Ges., für die Genossenschaft § 88 Abs.1 Gen-Ges. u. für den Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit § 47 Abs.1 des Gesetzes über die privaten Versicherungsunternehmen v. 12.5.1901 (Priv.VUntG), der sich noch auf § 298 HGB bezieht, in dem auf § 149 HGB über die OHG verwiesen wurde. Anstelle von § 298 HGB ist jetzt § 209 Abs.1 Akt-Ges. anzuwenden.

## 2. Die ergänzende wertfreie Auslegung

Sowohl die Rechtslehre als auch die Rechtsprechung zur Liquidation der Personengesellschaften und Körperschaften bestätigen, daß der für die Körperschaften geltende Begriff des schwebenden Geschäfts in vollem Umfange mit dem für die Personengesellschaften entwickelten übereinstimmt.<sup>98)</sup> Daher ist die Geschäftsführungsbefugnis der bei Körperschaften stets zu bestellenden Liquidatoren genauso eingeschränkt wie bei den

---

98) Danach besteht Übereinstimmung sowohl zwischen den einschlägigen Liquidationsvorschriften für Körperschaften als auch mit denen für die Personengesellschaften. Siehe Denecke, in BGB-RGRK, § 49 BGB Anm.1, Coing, in: v.Staudinger, § 49 Anm.5, Schmidt, in: Hachenburg, Komm. z. GmbH-Ges., § 70 GmbH-Ges Anm.12, Schlegelberger; Quassowski, Komm. z. Akt-Ges., § 209 Akt-Ges. Anm.2, Schilling, in: Großkomm. z. Akt-Ges., § 209 AktG, Anm.2, Weipert, in: HGB-RGRK, § 149 HGB Anm.1, Nipperdey, in: Enneccerus; Kipp; Wolff, Allg.Teil, 1.Halbband, S.716 zu den bürgerlich-rechtlichen Vereinen. Auf der gleichen Linie liegen die nachstehenden Entscheidungen zu § 49 BGB, RGZ v. 16.12.1922 V 21/22, Bd. 106, S.72; zu § 86, jetzt § 88 GenG, RGZ v. 30.9.1899, Rep. V 137/99, Bd.44, S.80; LG Hamburg v. 17.12.1915 Z XII 379/15 in: JW 1916, S. 1553; zu § 70 GmbHGes. RGZ v. 20.9.1939 in HRR 1940, S.231 ff. VI 28/39 und Kammergericht Berlin I CS v. 4.2.1901 in OLGR. Bd.3, S.67. In der Entscheidung RGZ v. 20.9.1939 VI 28/39, HRR 1940 S.231, wird ausdrücklich festgestellt, daß ein mit dem Liquidator abgeschlossenes Geschäft nichtig sein kann, wenn der Dritte bei sorgfältiger Prüfung erkennen konnte, daß es nicht geeignet ist, der Liquidation zu dienen. Für ein Geschäft, das den Liquidationszweck ausschließt, kann der Verein nach Nipperdey, in: Enneccerus; Kipp; Wolff, Allg. Teil, 1. Halbband, S.688 die Haftung ablehnen. Da es rechtsunwirksam ist, darf es auch von der Mitgliederversammlung nicht genehmigt werden.

Personengesellschaften.<sup>99)</sup> Da auch die Körperschaften mit der Einleitung der Liquidation nicht erlöschen, sondern nur ihren Zweck ändern, greift die Liquidation nicht in die zu ihrem Beginn schwebenden Verträge ein.<sup>100)</sup> In der Rechtslehre zu der Liquidation von Körperschaften wird der Begriff des schwebenden Geschäfts ebenfalls in der Weise systematisch interpretiert, daß er inhaltlich mit dem laufenden Geschäft übereinstimmt und die Geschäfte mitumfaßt, die den zu Beginn der Liquidation bestehenden Ansprüchen und Verpflichtungen

---

99) So weist z.B. für die AG Schilling, in: Großkommentar, § 209 Anm.1, 2 u. 10 nach, daß der Geschäftskreis der Liquidatoren dem entspricht, was für die oHG gilt. Nur innerhalb dieses Geschäftskreises dürfen sie die AG gerichtlich und außergerichtlich vertreten. Die Befugnisse der Liquidatoren sind damit gegenüber denen des Vorstandes stark eingeschränkt. Nach Baumbach; Hueck, Aktiengesetz, § 209 AktG Anm.2 E sind den Abwicklern werbende Geschäfte untersagt.

100) Die Zweckänderung bzw. die damit gemeinte Identitätstheorie vertreten neben den in Fußnote 80 angegebenen Verfassern: Würdinger, Gesellschaften, 2.Teil, Recht der Kapitalgesellschaft, S.191, Schilling, in: Großkommentar, § 209 AktG Anm.3, Scholz, Komm. z. GmbH-Ges., § 70 GmbH-Ges. Anm.2, u. Bayerisches Oberstes Landesgericht v. 16.1.1914 I ZS zu § 70 GmbHG in: OLGR 28/365. Sowohl von den vorstehenden Verfassern als auch in dem genannten Urteil wird darauf hingewiesen, daß die schwebenden Geschäfte von der Liquidation grundsätzlich unberührt bleiben. Dem schließen sich v. Godin; Wilhelm, Kom. z. Akt.Ges., § 209 AktG. Anm.1 u. Nipperdey, in: Enneccerus; Kipp; Wolff, Allg. Teil, 1.Halbband, S.689 für das Vereins- u. RGZ-Entscheidung v. 29.12.1880, Rep. I 268/80 Bd.5, S.7 für das Aktienrecht an. Das RG betonte bereits in diesem Urteil, daß die Liquidation keinen selbständigen Rechtsgrund für eine vorzeitige Vertragsbeendigung darstelle. Das gelte nur dann nicht, wenn für den anderen Vertragspartner durch die Liquidation eine wesentliche Voraussetzung des Vertragsabschlusses fortgefallen sei. Siehe auch Fußnote 82 .

zugrunde liegen.<sup>101)</sup>

### 3. Die ergänzende wertende Auslegung

Bei der Liquidation von Körperschaften ist der Begriff des schwebenden Geschäfts ebenso wie bei der Liquidation von Personengesellschaften weit auszulegen.<sup>102)</sup> Auf die Ausführungen zur teleologischen Interpretation darf insoweit verwiesen werden. Als geklärt ist ferner anzusehen, daß der Schwebezustand bereits mit einer bindenden Offerte oder Anwartschaft

---

101) Für die Identität von schwebendem u. laufendem Geschäft treten ein: Coing, in: v.Staudinger, § 49 BGB Anm.5, Scholz, § 70 GmbH-Ges. Anm.2, Vogel, § 70 GmbH-Ges. Anm.2, Schilling, in: Großkomm., § 209 AktGes. Anm.8, Ritter, Aktiengesetz mit Einführungsgesetz, § 209 AktG Anm.2a, Scholz, § 70 GmbH Anm.2 sieht in dem Erwerb eines Grundstücks, mit dem eine Hypothekenforderung gerettet wird, ein neues Geschäft, durch das ein schwebendes beendet wird, so auch Schilling, in: Großkomm., § 209 AktGes. Anm.8. Mit der Prolongation von Wechseln werden neue Geschäfte getätigt, um schwebende abzuwickeln. So: Citron, in: Parisius; Crüger, Komm. zum Genossenschaftsgesetz, § 88 GenG Anm.5, Teichmann; Koehler, Komm. zum Aktiengesetz, § 209 AktG Anm.2 u. RGZ-Entscheidung v. 23.4.1881 Rep. I 678/80 Bd.4, S.61.

102) Nach RGZ-Entscheidung v. 27.10.1909 Rep. I 615/08, Bd.72, S.236 zu § 88 GenG sei dies erforderlich, um den dringenden Bedürfnissen des praktischen Lebens entgegenzukommen, da andernfalls zwischen dem vollen Betrieb der noch nicht aufgelösten Gen. u. dem fortgesetzten Betrieb im Liquidationsstadium nicht ausreichend klar unterschieden werden könne, ebenso: RGZ-Entscheidung v. 4.2.1935, VI 401/34, Bd.146, S.376 zu § 49 Abs.1 BGB, Vogel, GmbH-Ges., § 70 GmbHG Anm.7, Schilling, in: Großkomm., § 209 AktG Anm.8 u. Schnaps, JW 1916, S.1553 in einer Anmerkung zu dem Urteil des Landgerichts Hamburg v. 17.12.1915 ZK XII 379/15. Das Regel-Ausnahmeverhältnis wird von Coing, in: v.Staudinger, § 49 BGB Anm.5 dadurch angedeutet, daß er zwischen formell neuen Geschäften, die dazu dienen, schwebende abzuwickeln, u. materiell neuen Geschäften, die nicht darauf gerichtet sind, unterscheidet.

einsetzen kann.<sup>103)</sup>

Auf Verkaufsaussichten kann sich dagegen ein schwebendes Geschäft nicht gründen.<sup>104)</sup> Solch ein Geschäft liegt aber bei anhängigen Prozessen nach einhelliger Auffassung stets vor.<sup>105)</sup> Ansprüche oder Verpflichtungen der Körperschaft gegenüber ihren Mitgliedern aus der Satzung schließen grundsätzlich ein schwebendes Geschäft aus.<sup>106)</sup>

Ist die liquidierende Körperschaft dagegen Gesellschafter einer Personengesellschaft, wie bei der GmbH u. Co. oHG oder KG, oder Mitglied einer anderen Körperschaft, dann sind die darauf beruhenden gesellschaftlichen Ansprüche oder Verpflichtungen als Beweis für das Vorhandensein schwebender Geschäfte anzusehen, da es sich

---

103) Siehe: RGZ v. 23.4.1881, Rep. I 678/80, Bd.4, S.64 zum GenG u. Citron, in: Parisius; Crüger, § 88 GenG Anm.5. So auch ausdrücklich für bindende Angebote auf der Beschaffungsseite: Schilling, in: Großkomm., § 209 AktG Anm.8 u. RGZ-Entscheidung v. 30.9.1899, Rep. 137/99 zu § 86 jetzt § 88 GenG. Danach könne die Annahme eines für die Gegenseite bindenden Kaufgebots über ein Grundstück einem Forderungseinzug gleichgesetzt werden. Ein schwebendes Geschäft lasse sich auch beenden, ohne daß eine Verpflichtung eingelöst werde.

104) So Kammergericht in Berlin in der Entscheidung v. 4.2.1901 I CS in OLGR Bd.3, S.67, zu § 70 GmbHG bei Patenten, deren Verwertung noch nicht durch ein rechtlich bindendes Verkaufs- oder Lizenzangebot eingeleitet war.

105) Siehe Coing, in: v.Staudinger, § 49 BGB Anm.4, sowie zu § 70 GmbHG jeweils Anm. 2. Schmidt, in: Hachenburg; Scholz, Komm., u. Vogel, GmbH-Ges., ferner Bayerisches Oberstes Landesgericht v. 19.1.1914 I ZS zu § 70 GmbHG in: OLGR, Bd.28, S.365.

106) Siehe Würdinger, Kapitalgesellschaften, S.194. Ein schwebendes Geschäft könne aber vorliegen, wenn es zwar aus der Mitgliedschaft entstanden sei, aber wie bei einer Nebenleistungsverpflichtung zu einem selbständigen Anspruch geführt habe. Das ROHG ließ deshalb in seinem Urteil v. 23.4.1875 Rep. 456/75 Art. 137 ADHGB, Bd.17, S.210 nicht zu, daß bei einer Genossenschaft Schulden der Genossen aus Lieferungsgeschäften mit deren Guthaben aus Geschäftsanteilen verrechnet wurden.

dabei vom Standpunkt der liquidierenden Körperschaft aus um Außenbeziehungen handelt.<sup>107)</sup>

Rechtslehre und Rechtsprechung zur Liquidation sowohl von Körperschaften als auch von Personengesellschaften zählen zu den schwebenden Geschäften hauptsächlich die Rechtsgeschäfte, darunter im wesentlichen die zweiseitigen Verträge des BGB, ohne die gesellschaftsrechtlichen Beziehungen der Gesellschafter untereinander, sowie zu der liquidierenden Gesellschaft, und die Handelsgeschäfte des HGB. Auf welche Art von schwebenden Geschäften bei dem einzelnen Unternehmen das Schwergewicht ruht, richtet sich in erster Linie danach, welchen Zweck es verfolgt und wie sich sein Vermögen zusammengesetzt hat, bevor seine Liquidation eingeleitet wurde.

#### c) Die Abgrenzung und die Begriffsbestimmung

##### 1. Die Unterschiede zu den schwebenden Geschäften bei den notleidenden Unternehmen

Der Begriff des schwebenden Geschäfts bei der Liquidation geht sowohl sachlich als auch zeitlich über den bei notleidenden Unternehmen hinaus. Er umfaßt daher nicht nur die gegenseitigen, sondern auch die unvollkommen zweiseitigen sowie die einseitig verpflichtenden

---

107) Hesselmann, Die GmbH & Co., S.2, spricht von einer GmbH & Co. im engeren Sinne, wenn die GmbH einziger, persönlich haftender Gesellschafter ist u. die Kommanditisten ausschließlich die Gesellschafter der GmbH sind. Anstelle einer im üblichen Sinne rechtswirksam gewordenen kann hier auch eine nur faktisch bestehende Gesellschaft gem. Haupt; Reinhardt, Gesellschaftsrecht, S.70 ff. zu beachten sein. Außenbeziehungen bestehen auch bei einer Vorgründungsgesellschaft, mit deren Hilfe eine Kapitalgesellschaft errichtet wird, sowie bei Gelegenheitsgesellschaften insbesondere in Form der Arbeitsgemeinschaften oder Emissionskonsortien und bei Kartellen, Syndikaten sowie Konzernen. Siehe Geiler; Keßler, in: v.Staudinger, Vorbem. vor § 705 BGB, Anm. 49 u. 63 a-c.

Verträge. Darüber hinaus kann das schwebende Geschäft bei der Liquidation nicht nur auf rechtmäßigen, sondern auch auf rechtswidrigen Handlungen außerhalb eines Vertrages beruhen. Infolgedessen schließt es Ansprüche oder Verpflichtungen nicht vermögensrechtlicher Art in sich ein. Schwebende Geschäfte bei der Liquidation treten bei sinngemäßer Auslegung ferner im Bereich des öffentlichen Rechts auf. - Die wesentlichen Unterschiede gegenüber dem Konkurs und Vergleich liegen bei der zeitlichen Abgrenzung darin, daß es bei einem zur Zeit der Liquidation bestehenden Vertrag genügt, wenn er nur von einer Seite nicht erfüllt ist. Außerdem begründen bei der Liquidation bereits rechtlich bindende Vertragsangebote oder Anwartschaften sowohl auf der Beschaffungs- als auch auf der Absatzseite einen Schwebezustand. Das gilt entsprechend für schwebend unwirksame Verträge einschließlich der Eventualverpflichtungen. Während die Verpflichtungen aus einem zu Beginn der Liquidation vorliegenden schwebenden Geschäft nicht nur rechtlich, sondern auch tatsächlich bestehen müssen, brauchen die Ansprüche nur wirtschaftlich begründet zu sein, soweit sie noch rechtswirksam werden können.

## 2. Der Begriff des schwebenden Geschäfts bei der Liquidation von Unternehmen

Der Begriff des schwebenden Geschäfts läßt sich danach so fassen, daß dazu überwiegend Rechtsgeschäfte sowie rechtmäßige und rechtswidrige Handlungen hauptsächlich privat-rechtlicher, weniger öffentlich-rechtlicher Art gehören, die zu rechtlich erheblichen, auch nicht vermögenswirksamen Ansprüchen oder Verpflichtungen zur Zeit der Eröffnung des Liquidationsverfahrens geführt haben.

- d) Die Kritik an dem für Unternehmen im Stadium der Liquidation geltenden Begriff aus der Sicht der Steuerbilanz

1. Die Bilanzierungspflicht schwebender Geschäfte von Unternehmen im Stadium der Liquidation

Da der in den Vorschriften über die Liquidation von Personen- und von Kapitalgesellschaften enthaltene Begriff des schwebenden Geschäfts die Tatbestände in sich einschließt, die im Recht der notleidenden Unternehmen mit dem gleichen Begriff bezeichnet werden, gehören zu den schwebenden Abwicklungsgeschäften auf der Beschaffungsseite ebenfalls nicht buchungsfähige sowie buchungspflichtige Vorgänge, die einerseits erfolgsneutral, andererseits negativ erfolgswirksam sein können. Der Begriff des schwebenden Abwicklungsgeschäfts bezieht sich zudem genauso auf die Absatzseite wie der im Bilanzsteuerrecht bisher in Anlehnung an das Konkursrecht verwendete Begriff. Damit werden auch auf dieser Seite neben den nicht buchungsfähigen Vorgängen buchungspflichtige mit umfaßt, die wiederum erfolgsneutral oder erfolgswirksam sein können. Die erfolgswirksamen Vermögensveränderungen bestehen dabei im Gegensatz zur Beschaffungsseite sowohl aus verlustbringenden als auch aus gewinnerhöhenden Vorgängen. Das gilt nicht nur, wenn das abwickelnde Unternehmen seine Kunden unter Eigentumsvorbehalt beliefert, sondern auch, soweit es den Abnehmern das uneingeschränkte Eigentum verschafft, weil der Begriff des schwebenden Geschäfts im Rahmen der Liquidation sowohl die von beiden Seiten nicht vollständig erfüllten als auch solche Geschäfte umfaßt, bei denen eine Seite noch nicht oder nicht ganz geleistet hat. Das trifft beispielsweise solange zu, wie der Auftraggeber die erhaltene Ware noch nicht bezahlt hat. Dementsprechend gehören zu den schwebenden Abwicklungsgeschäften auf der Beschaffungsseite auch Lieferungen,

die das bilanzierende Unternehmen ohne Eigentumsvorbehalt erhielt. Dieser Vorgang ist nicht wie die Lieferung auf der Absatzseite erfolgswirksam, sondern erfolgsneutral. Werden Forderungen eingezogen oder Verbindlichkeiten bezahlt, so handelt es sich ebenfalls um Vorgänge innerhalb eines jeweils noch schwebenden Abwicklungsgeschäfts, die sich erfolgsneutral auswirken, denn der Schwebezustand dauert solange, bis die Gegenleistung vollständig erbracht ist. Auch danach liegende Vorgänge können sich im Rahmen eines schwebenden Geschäfts abwickeln, weil sich die Schwebezeit soweit verlängert, bis die Verpflichtungen, die aus den bei der Eröffnung des Liquidationsverfahrens vorhandenen Rechts- oder Sachmängeln herrühren, erfüllt oder etwa vereinbarte Gewährleistungspflichten erloschen sind. Da sich der Begriff des schwebenden Abwicklungsgeschäfts im Gegensatz zu dem konkursrechtlichen Begriff auch auf unvollkommen zweiseitige sowie auf einseitige Verträge bezieht, enthält er weiterhin die vor allem mit der Leihe, der Bürgschaft, der Auslobung, der Schenkung sowie mit der Darlehensaufnahme und -gewährung zusammenhängenden, nicht buchungsfähigen sowie buchungspflichtigen, einerseits erfolgsneutralen, andererseits erfolgswirksamen Vorgänge. Davon sind vor allem die Leihe und die Bürgschaft grundsätzlich ebensowenig buchungsfähig wie die ebenfalls zu den schwebenden Abwicklungsgeschäften zählenden unentgeltlichen Geschäftsbesorgungen, die Verwahrungsverträge und die Sicherheitsleistungen. Führen rechtswidrige Handlungen zu nicht buchungsfähigen oder zu buchungspflichtigen Vorgängen beispielsweise wenn Risikorückstellungen zu bilden oder zu verstärken sind, werden sie ebenfalls durch den Begriff des schwebenden Abwicklungsgeschäfts gedeckt. Dieser Begriff erstreckt sich neben den zivilrechtlichen Geschäften auch auf die öffentlich-rechtlich begründeten Ansprüche und Verpflichtungen, so daß er insbesondere die mit der Entstehung von Steuerschulden oder Steuervergütungsansprüchen verbundenen buchungspflichtigen, erfolgswirk-

samen Vorgänge mit umgreift. Dazu treten die dadurch veranlaßten Zahlungsaus- und -einzüge, da sie ebenfalls buchungspflichtig, aber erfolgsneutral sind. Das gilt, solange die Steuerschuld noch nicht restlos getilgt oder der Vergütungsanspruch noch nicht ganz erfüllt ist.

Die vorstehenden Ausführungen zeigen, daß die Anzahl der möglichen, nicht buchungsfähigen sowie buchungspflichtigen, einerseits erfolgsneutralen, andererseits das auszuweisende Ergebnis verbessernden oder verschlechternden Vorgänge sowohl auf der Beschaffungs- als auch auf der Absatzseite wesentlich größer ist als bei dem Begriff, der auf dem Recht der notleidenden Unternehmen beruht. Daß der Inhalt des Begriffs, schwebendes Geschäft, so wie er aus dem Recht der notleidenden Unternehmen entwickelt wurde, sowohl sachlich als auch zeitlich wesentlich enger gefaßt ist als wie er aufgrund der Bestimmungen über die Liquidation von Personen- und von Kapitalgesellschaften ausgelegt wird, erklärt sich aus dem verschiedenartigen Zweck, der mit dem jeweiligen Begriff verfolgt wird. Während der Begriff im Recht der notleidenden Unternehmen dazu dient, dem Konkursverwalter oder dem Vergleichsschuldner ein auf ganz bestimmte Fälle beschränktes und daher eng begrenztes Wahlrecht einzuräumen, trägt er bei der Abwicklung von Gesellschaften dazu bei, die Geschäftsführungs- und in gewissem Umfange auch die Vertretungsbefugnisse der Geschäftsführenden Gesellschafter oder der Liquidatoren ganz allgemein auf das Ziel der Liquidation auszurichten.

## 2. Die Eignung des bei Unternehmen im Stadium der Liquidation geltenden Begriffs für das Bilanzsteuerrecht

Auch wenn der Begriff des schwebenden Abwicklungsgeschäfts aus wirtschaftlicher Sicht dadurch eingeengt wird, daß es bereits als erfüllt gelten soll, wenn vollständig geliefert oder geleistet ist, bleibt die Anzahl

der möglichen nicht buchungsfähigen oder buchungspflichtigen, einerseits erfolgsneutralen, andererseits erfolgswirksamen Vorgänge sowohl auf der Beschaffungs- als auch auf der Absatzseite größer als bei dem von der Rechtslehre als auch in der Rechtsprechung zur Handels- sowie Steuerbilanz geprägten Begriff.<sup>108)</sup> Dies zeigt sich vor allem darin, daß auch nicht vermögenswirksame Verpflichtungen, insbesondere soweit sie unentgeltlich übernommen wurden, und außerhalb eines Vertrages liegende öffentlich-rechtlich begründete Verpflichtungen sowie Ansprüche zu schwebenden Abwicklungsgeschäften führen können. Infolgedessen gelten die vom Standpunkt der Steuerbilanz aus gegen den konkursrechtlichen Begriff vorgebrachten Einwände nicht nur aus den gleichen Gründen, sondern auch weil ihnen wegen des weiter gesteckten Rahmens ein größeres Gewicht zukommt, in verstärktem Maße auch für den Begriff des schwebenden Abwicklungsgeschäfts. Im Ergebnis ist damit festzustellen, daß der in den Bestimmungen über die Liquidation von Personen- und von Kapitalgesellschaften enthaltene Begriff des schwebenden Geschäfts noch weniger geeignet ist, in das Bilanzsteuerrecht übernommen zu werden als der aus dem Recht der notleidenden Unternehmen entwickelte Begriff.

Wird der Begriff des schwebenden Abwicklungsgeschäfts ausschließlich auf die das Vermögen beeinflussenden Vorgänge begrenzt, zu denen auch die erfolgswirksamen Geschäftsvorfälle zu zählen sind, dann kommt er dem nahe, was Schmalenbach im Rahmen seiner Auffassung von der dynamischen Bilanz als schwebende Geschäfte bezeichnet hat.<sup>109)</sup> Nach der von ihm begründeten Lehrmeinung dient die Bilanz hauptsächlich dazu, den Erfolg, soweit er sich auf den jeweils abzuschließenden Zeitraum

---

108) Hierzu darf anstelle der in Fußnote 63 genannten Verfasser sowie Urteile des RFH und BFH auf Vollguth S.6 ff. hingewiesen werden.

109) Schmalenbach, S.47 ff.

bezieht, möglichst genau zu ermitteln. Da dieser Erfolg anhand der Aufwendungen und Erträge zu berechnen sei, enthalte die Bilanz lediglich die bereits erzielten oder noch zu erwartenden Einnahmen, falls diese noch nicht zu einem Ertrag, oder die dem sinngemäß entsprechenden Ausgaben, sofern sie noch nicht zu einem Aufwand geführt hätten. Die Bilanz wird demzufolge grundsätzlich als ein Kräftespeicher für Vor- und für Nachleistungen aus den am Stichtag schwebenden Geschäften verstanden. Dieser sowohl die Vermögensteile, außer den Beständen an flüssigen Mitteln, als auch die Schulden umschließende Begriff bezieht sich nicht nur auf Vorgänge, die noch erfolgswirksam werden können, sondern auch auf Geschäftsvorfälle, die lediglich der Finanzierung dienen und aufgrund deren sich wohl das Vermögen oder die Schulden verändern, der auszuweisende Erfolg aber unbeeinflusst bleibt. Da dies beispielsweise besonders auf die Forderungen sowie Verbindlichkeiten aus Warenlieferungen und Leistungen zutrifft, weil diese sich durch Einnahmen oder Ausgaben abwickeln,<sup>110)</sup> erstreckt sich damit der Schwebezustand auch auf die Zeit nach der vollständigen Lieferung oder Leistung. Aufgrund dessen sind gegen diese Auslegung des Begriffes die gleichen Bedenken geltend zu machen wie sie gegen den rein rechtlichen Begriff, der auf dem Konkursrecht beruht, bestehen. Schmalenbach bezeichnet die Vermögens- und die Schuldteile<sup>111)</sup> der Bilanz selbst als schwebende Posten im weiteren Sinne. Damit räumt er ein, daß sein Begriff keine homogene Bilanzierungsweise voraussetzt. Insoweit gelten auch hier die bei der Kritik des konkursrechtlichen Begriffes vorgebrachten Einwendungen.

Auch Kummer<sup>112)</sup> kann vom Standpunkt der Steuerbilanz aus nicht gefolgt werden, obwohl er den Begriff des

---

110) Rieger trennt daher in: Schmalenbachs dynamische Bilanz, S.110, die Aufwandsausgaben von den Bilanzausgaben und die Ertragseinnahmen von den Bilanzeinnahmen.

111) Schmalenbach, S.48 ff.

112) Kummer, S.33 ff.

schwebenden Geschäfts ohne Bezugnahme auf die Bestimmungen über die Liquidation von Gesellschaften auslegt. So versteht er unter schwebenden Geschäften steuerliche Zweifelsfragen außerhalb der anhand von Bilanzen festzustellenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb, beispielsweise wie die Käufe und Verkäufe von Aktien aus der Sicht der Bestimmungen über die Spekulationsgeschäfte einander zeitlich zuzuordnen sind und ob der Gewinn, den eine ausländische Kapitalgesellschaft erzielt, aber nicht an die deutschen Anteilseigner ausschüttet, in Deutschland zu versteuern ist, sowie ferner wie Gewinne zur Steuer heranzuziehen sind, die entstehen können, wenn Wirtschaftsgüter von dem einen an einen anderen Betrieb desselben Unternehmers abgegeben werden. Diese Auslegung geht weit über das Bilanzsteuerrecht hinaus, so daß sie bereits deshalb als ungeeignet bezeichnet werden muß.

§ 2. Die schwebenden Geschäfte bei der Auseinandersetzung mit dem ausgeschiedenen Gesellschafter

I. Die schwebenden Geschäfte bei einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts

a) Die gesetzliche Grundlage

Der Begriff des schwebenden Geschäfts findet sich nicht nur in den Bestimmungen über die Liquidation von Personengesellschaften und Körperschaften, sondern auch in denen über die Auseinandersetzung mit dem aus einer Personengesellschaft des bürgerlichen Rechts oder des Handelsrechts ausgeschiedenen Gesellschafter. Für die bürgerlich-rechtliche Gesellschaft ist in § 740 Abs.1 BGB vorgesehen, daß der Ausgeschiedene an dem Gewinn und

an dem Verlust teilnimmt, der sich aus den zur Zeit seines Ausscheidens schwebenden Geschäften ergibt.<sup>113)</sup> Wie bei den gesetzlichen Regelungen über die Liquidation ist der Begriff des schwebenden Geschäfts auch in denen über die Auseinandersetzung mit dem ausgeschiedenen Gesellschafter seinem Inhalt nach nicht näher festgelegt.

#### b) Die wertfreie Auslegung

Wird dieser Begriff ausgelegt, dann zeigt sich bei der wertfreien Interpretation, daß er an den für die Liquidation geltenden anknüpft. Im Gegensatz zur Liquidation ist jedoch nicht jedes Geschäft zu beachten, das bis zu dem Zeitpunkt von einer Seite noch nicht vollständig erfüllt ist, der für das Ausscheiden festgelegt wurde. Für die Auseinandersetzung sind vielmehr von diesen Geschäften nur solche entscheidend, aus denen ein Gewinn oder Verlust entsteht. Nach der systematischen Interpretation aus dem Zusammenhang mit den Ansprüchen und Verpflichtungen zwischen dem ausgeschiedenen Gesellschafter und den verbliebenen Gesellschaftern sind daher solche schwebenden Geschäfte ausgeschlossen, die nicht zu einem Gewinn oder Verlust führen.

Bei der historischen Interpretation läßt sich die in § 740 Abs.1 BGB enthaltene Bestimmung bis auf das Allgemeine Landrecht für die Preußischen Staaten zurück-

---

113) Nach § 740 BGB sind die übrigen Gesellschafter berechtigt, diese Geschäfte so zu beenden, wie es ihnen am vorteilhaftesten erscheint. Der Ausgeschiedene kann am Schlusse jedes Geschäftsjahres Rechenschaft über die inzwischen beendeten Geschäfte, Auszahlung des ihm gebührenden Betrages und Auskunft über den Stand der noch schwebenden Geschäfte verlangen.

verfolgen.<sup>114)</sup> Darin wird von den zur Zeit des angekündigten Austritts angefangen sowie von solchen Geschäften gesprochen, die zwar beschlossen sind, mit deren Ausführung aber noch nicht begonnen wurde, soweit für die Gesellschaft bereits durch den Abschluß Rechte und Verbindlichkeiten entstanden.<sup>115)</sup> Werden diese Bestimmungen dazu verwendet, den in § 740 Abs.1 BGB enthaltenen Begriff auszulegen, dann setzt das schwebende Geschäft einen wenigstens zweiseitigen, in der Regel sogar gegenseitigen Vertrag voraus.

c) Die wertende Auslegung

1. Die Auseinandersetzungsgrundsätze

Mit der sich an die wertfreie Auslegung anschließenden wertenden Interpretation soll der Begriff des schwebenden Geschäfts aus dem Verhältnis des mit seiner Abwicklung gegebenen zu dem durch die Auseinandersetzung angestrebten Zweck erläutert werden. Die gesetzlich vorgesehenen Auseinandersetzungsregeln haben einen gerechten Ausgleich der wirtschaftlichen Interessen des Ausgeschiedenen mit denen der verbliebenen Gesellschafter zum Ziele. Daher ist der Ausgeschiedene so abzufinden, als wenn die Gesellschaft an dem für die Auseinandersetzung maßgebenden Zeitpunkt aufgelöst

---

114) Das schwebende Geschäft geht nach den von Mugdan, Die gesammelten Materialien zum Bürgerlichen Gesetzbuch für das Deutsche Reich II. Bd., S.750, auf das ADHGB von 1872 zurück. Dieses bestimmte bereits in Art.130 Abs.2, daß der Ausgeschiedene oder Ausgeschlossene an den späteren Geschäften, Rechten u. Verbindlichkeiten nur insoweit Anteil nimmt, als sie eine unmittelbare Folge dessen sind, was vor jenem Zeitpunkt bereits geschehen war. So gem. ADHGB Litthauer, Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch, 1.Bd., S.104 f. Diese Bestimmung reicht nach dem Entwurf eines Handelsgesetzbuches für die Preussischen Staaten, 1.Teil; S.69 zu Art. 126 bis in das Allgemeine Landrecht für die Preussischen Staaten zurück.

115) Siehe Allgemeines Landrecht für die Preussischen

worden wäre.<sup>116)</sup> Der Ausgeschiedene wird insoweit noch den übrigen Gesellschaftern gleichgestellt.

In dem sich darauf gründenden Anspruch kann eine Gegenleistung für seine bisherige Treuepflicht gegenüber der Gesellschaft gesehen werden. Im Gegensatz zur Liquidation bleibt der Ausgeschiedene nicht solange Gesellschafter, bis die schwebenden Geschäfte abgewickelt sind.<sup>117)</sup> Da mit der Auseinandersetzung aufgrund des Ausscheidens von Gesellschaftern angestrebt wird, die Gesellschaft in ihrer rechtlichen Selbständigkeit zu erhalten, schließt sie eine Liquidation aus.<sup>118)</sup> Die Auseinandersetzung ist daher nicht wie die Liquidation in erster Linie nach außen gerichtet, sondern berührt ausschließlich das Verhältnis der Gesellschafter untereinander.

---

Staaten, 1. Teil, 2. Bd., 17. Titel, 3. Abschnitt  
§ 294 und § 299.

116) Das gilt gem. § 758 Abs. 1 BGB ausdrücklich für die von den übrigen Gesellschaftern überwiegend aufgrund einer Auseinandersetzungsbilanz an den Ausgeschiedenen zu leistende Zahlung. Der dabei zu beachtende Grundsatz dürfte aber auch auf die davon unabhängige, etwaige spätere Zahlung wegen der Beteiligung des Ausgeschiedenen an dem wirtschaftlichen Ergebnis der schwebenden Geschäfte anzuwenden sei.

117) Siehe Geiler und Keßler, in: v. Staudinger, § 740 BGB Anm. 1 u. RGZ-Entscheidung v. 27.10.1885, Rep. III 164/85, Bd. 15, S. 82. Der Ausgeschiedene wird daher aus den schwebenden Geschäften weder berechtigt noch verpflichtet. Er darf nicht daran mitwirken, diese schwebenden Geschäfte abzuwickeln. Auch darf er nicht gegen deren Abwicklung Einspruch erheben. Anstelle der Kontrollrechte gem. § 716 Abs. 1 BGB ist er auf die geringeren Ansprüche aus § 740 Abs. 2 BGB angewiesen. Auch Erbsiek betont in: Soergel, Komm. z. BGB, § 840 Anm. 1, daß der Ausgeschiedene Dritten aus schwebenden Geschäften nicht haftet.

118) Verbleibt nach der Auseinandersetzung nur noch ein Gesellschafter, der das gesamte Geschäft allein übernimmt, dann führt er es gem. RGZ-Entscheidung v. 1.4.1940 V 174/39, Bd. 163, S. 149 nicht als Einmann-Gesellschaft, sondern als Einzelperson fort. Obwohl die Gesellschaft formal aufgelöst wird, sind die Auseinandersetzungsregeln anzuwenden. SoRGZ-

## 2. Die Gewinne und Verluste aus schwebenden Geschäften

Durch die teleologische Auslegung soll zunächst geklärt werden, was unter dem Gewinn und dem Verlust zu verstehen ist, der sich aus den schwebenden Geschäften ergibt. Damit ist, wie schon die wertfreie Interpretation erkennen läßt, nicht der periodische Gesamtgewinn oder -verlust der Gesellschaft gem. § 721 Abs.2 BGB gemeint, weil der Ausgeschiedene daran seit dem Zeitpunkt seines Ausscheidens nicht mehr beteiligt ist.<sup>119)</sup>

Es handelt sich vielmehr um die gegebenenfalls jährlich zusammengerechneten Gewinne und Verluste aus den einzelnen schwebenden Geschäften.<sup>120)</sup> Diese Gewinne und Verluste sollen nicht nur dem Grunde, sondern auch der Höhe nach unverrückbar feststehen, damit sich die verbliebenen Gesellschafter mit dem Ausgeschiedenen endgültig auseinandersetzen können. Deshalb muß mit der Abrechnung gegenüber dem Ausgeschiedenen jeweils solange gewartet werden, bis die schwebenden Geschäfte beendet

---

Entscheidung v.11.1.1903 Rep. I 240/03, Bd.56, S.16  
u. RGZ-Entscheidung v. 7.3.1932 IV 416/31, Bd.136, S.99.

119) Nach Geiler und Keßler, in: v.Staudinger, § 740 BGB Anm.1 erlöschen bereits zu dem vereinbarten Zeitpunkt des Ausscheidens die Gesellschaftsrechte wie -pflichten. Auch nach Sudhoff, S.192 f. verliert der Ausscheidende mit seinem Ausscheiden seine Gesellschaftereigenschaft insbesondere das Gewinnrecht.

120) Diese können entweder ausgehend von einer Einnahmen- und Ausgabenrechnung, die sich regelmäßig auf einen Zeitraum bezieht, oder anhand einer schon auf das einzelne Geschäft ausgerichteten Kalkulation ermittelt werden. Da sich die der Kalkulation zugrundeliegenden Kosten u. Erlöse ebenfalls auf Einnahmen u. Ausgaben zurückführen lassen, können beide Methoden abgesehen von Abweichungen durch den Ansatz geschätzter Kosten in der Kalkulation anstelle der tatsächlichen Ausgaben insbesondere für Abschreibungen, Zinsen u. Wagnisse grundsätzlich zu dem gleichen Ergebnis. Die Einnahmen und

sind.<sup>121)</sup> Dann haben sich die dadurch entstandenen Gewinne oder Verluste auch liquiditätsmäßig ausgewirkt.<sup>122)</sup>

### 3. Die Begrenzung der schwebenden Geschäfte auf die Absatzseite

Infolgedessen handelt es sich bei den schwebenden Geschäften nur um solche auf der Absatzseite. Die der Beschaffung dienenden Geschäfte bleiben daher auch dann außer Betracht, wenn sie im Verhältnis zu den vergleichbaren Einkaufs- oder den erzielbaren Verkaufspreisen besonders günstig oder ungünstig abgeschlossen wurden.

Solange sich dieser wirtschaftliche Vorteil oder Nachteil noch nicht auf bestimmte Absatzgeschäfte ausgewirkt hat, ist kein Gewinn oder Verlust im Sinne des

---

Ausgaben lassen sich insoweit dem einzelnen Geschäft mit Sicherheit zurechnen, wie sie dafür unmittelbar entstanden sind. In diese Rechnung müssen daher die in der Kalkulation bereits enthaltenen anteiligen Gemeinkosten entsprechend besonders einbezogen werden. Darauf weisen Geiler u. Keßler in: v.Staudinger, § 740 BGB Anm.6 mit der Begründung hin, daß die schwebenden Geschäfte nicht losgelöst von dem fortdauernden Geschäftsbetrieb gesehen werden dürfen u. der Ausscheidende nicht besser zu stellen sei, als wenn er geblieben wäre.

121) Die Berechnung des Guthabens gem. § 738 BGB oder des Verlustanteils gem. § 739 BGB soll durch die Abrechnung der schwebenden Geschäfte nicht verzögert werden gem. Fischer, in: BGB-RGRK, § 740 BGB Anm.1. Weil über das Ergebnis aus den schwebenden Geschäften zur Zeit des Ausscheidens noch keine Klarheit besteht, werden sie nach Geiler u. Keßler, in: v.Staudinger, § 740 BGB Anm.1 bei der Feststellung des Abfindungsanspruchs nicht berücksichtigt. So auch Knoke, S.130.

122) Daher müssen gem. Geiler u. Keßler, in: v.Staudinger, § 740 BGB Anm.3 die verbliebenen Gesellschafter dem ausgeschiedenen auch die geordnete Zusammenstellung der sich auf die schwebenden Geschäfte beziehenden Einnahmen u. Ausgaben unter sinngemäßer Anwendung von § 259 Abs.1 BGB mitteilen. Nach dem BGH-Urteil v. 9.7.1959 II ZR 252/58 in: L/M § 740 BGB Nr.1 ist § 259 BGB unmittelbar anzuwenden. Das wird in den BGH-Urteil v. 8.12.1960 II ZR 223/59 in: BB 1961, S.190 bestätigt.

§ 740 BGB eingetreten. Die zunächst nur erwarteten Gewinne oder Verluste können in vollem Umfange in der Auseinandersetzungsbilanz oder unmittelbar bei der Auszahlung des Auseinandersetzungsguthabens gem. § 738 Abs.1 BGB berücksichtigt werden.<sup>123)</sup> Daß es bei der Auseinandersetzung nur auf schwebende Absatzgeschäfte ankommt, zeigen auch die Fälle, in denen zum Zeitpunkt der Auseinandersetzung Einkaufsverträge über schon wieder verkaufte Gegenstände schweben.<sup>124)</sup> Dieser Tatbestand kann nicht nur bei Handels-, sondern sinngemäß auch bei Fabrikationsbetrieben auftreten, sobald Einkaufsverträge über Lieferungen und Leistungen schweben, die zur Herstellung bereits verkaufter Erzeugnisse bestimmt sind. Für die Auseinandersetzung ist dann maßgebend, ob und zutreffendenfalls inwieweit sich die wirtschaftlichen Vorteile und Nachteile bei der Beschaffung auf die Gewinne und Verluste aus dem Absatz auswirken. Ein zunächst zu teuer erscheinender Einkauf führt zu einem Verlust, wenn die dadurch entstandenen Mehrkosten nicht über den Preis auf den oder die Abnehmer abgewälzt

---

123) Die Abfindungsbilanz ist, da das gesamte Unternehmen von den verbliebenen Gesellschaftern fortgeführt wird, so aufzustellen, als wenn es im ganzen veräußert würde, RGZ-Urteil v. 22.12.1912 II 621/22, Bd.106, S.128.

124) Das trifft regelmäßig auf Reihengeschäfte gem. § 2 Abs.3 UStDB zu, da innerhalb einer Reihe der Unternehmer A mit B und dieser mit C einen Kaufvertrag über den gleichen Gegenstand abschließen, der von A durch das Übertragen des Eigentums unmittelbar an C zu erfüllen ist. Bis A in dieser Weise geleistet hat, liegt bei B gleichzeitig ein schwebendes Beschaffungs- u. Absatzgeschäft vor. Siehe Peter, Umsatzsteuer-Kommentar, S.144, 332 und 334 sowie Grabower, in: Hübshmann; Grabower; Beck; v.Wallis, Komm. z. Umsatzsteuergesetz, § 3 UStG Anm.13, Reihengeschäfte treten besonders im Terminhandel, vor allem an der Börse auf.

werden können. Andererseits läßt ein besonders günstiger Einkauf nur einen Gewinn entstehen oder erhöht einen bereits vorhandenen, wenn dieser Vorteil nicht in Form einer Preisermäßigung an die Absatzseite weitergegeben und wenn er nicht durch Kostensteigerungen an anderer Stelle aufgesogen wird.

Rechtslehre und Rechtsprechung heben den begrifflichen Unterschied des schwebenden Geschäfts bei der Auseinandersetzung gegenüber dem bei der Liquidation nicht hervor.<sup>125)</sup> Daß trotzdem bei der Auseinandersetzung nur Geschäfte auf der Absatzseite als schwebend zu bezeichnen sind, läßt sich dagegen mittelbar aus den in der Rechtslehre behandelten Beispielen sowie daraus entnehmen, daß sich die Urteile ausschließlich auf Verkaufsgeschäfte beziehen.<sup>126)</sup>

---

125) Geiler; Keßler sprechen in: v.Staudinger, § 740 BGB Anm.1 von Geschäften, die zur Zeit des Ausscheidens für die Gesellschaft schon Ansprüche oder Pflichten begründet haben u. damit von ihr bereits eingegangen, aber noch nicht vollständig erfüllt sind, Fischer verweist in: BGB-RGRK § 740 BGB Anm.1 sogar unmittelbar auf § 740 BGB. Diese Kommentatoren beziehen sich auf das RGZ-Urteil v.7.6.1943 II 34/43, Bd.171, S.133, OLG Celle, Entscheidung v. 2.6.1954 U. 64/53 in: BB 1954, S.757, sowie Entscheidung des OLG Naumburg v. 23.9.1913 VI ZS.OLGR Bd.28, S.368.

126) Nach Geiler; Keßler, in: v.Staudinger, § 740 BGB Anm.7 setzt das schwebende Geschäft einen Vertrag mit einem Dritten oder ein ihm gegenüber von der Gesellschaft abgegebenes bindendes Verkaufsangebot (Offerte) voraus. Es müsse sich um unmittelbar auf Erwerb gerichtete Geschäfte, nicht um Hilfgeschäfte, wie z.B. die Miete eines Geschäftsraumes handeln. Scheide ein Gesellschafter aus einer Patentverwertungsgesellschaft aus, so sei er an den Lizenzverträgen, die zur Zeit seiner Zugehörigkeit abgeschlossen wurden, bis zu deren Erlöschen weiter zu beteiligen. Das gelte bei einer Architekten-gesellschaft sinngemäß für die vor dem Ausscheiden zwar begonnenen, aber erst danach vollendeten Bauten. Die RGZ-Entscheidung v. 7.6.1943 II 34/43, Bd.171, S.133 befaßte sich mit Rahmenverträgen einer zur Vertretung von Firmen der Farben- u. Lackindustrie bei den Wehrmachtsbehörden gegründeten Innengesellschaft. Streitig war, ob der Ausgeschiedene an den

#### 4. Die vertraglichen Grundlagen der schwebenden Geschäfte

Da die Geschäfte auf der Absatzseite darauf gerichtet sind, Einnahmen zu erzielen, handelt es sich überwiegend um gegenseitige Verträge.<sup>127)</sup> Weil die unvollkommenen zweiseitigen Verträge ein Entgelt stets ausschließen, sind sie nur dann als schwebende Geschäfte anzusehen, wenn sie mit einem gegenseitigen Vertrag in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Das ist beispielsweise der Fall, wenn eine Arbeitsgemeinschaft in der Rechtsreform der BGB-Gesellschaft im Bau- oder Gewerbe oder zur Errichtung eines Hüttenwerkes im Ausland gegenüber dem Kreditgeber seines Kunden eine Bürgschaft übernimmt, damit der Kunde den der Arbeitsgemeinschaft erteilten Auftrag besser finanzieren kann. Ähnlich verhält es sich bei einem Verkaufs-Syndikat in der Rechtsform der BGB-Gesellschaft, das seinen Einzel-

Provisionen und Vergütungen zu beteiligen sei, die erst nach seinem Ausscheiden aus den davor abgeschlossenen Rahmenverträgen erzielt wurden. In der RGZ-Entscheidung v.11.1.1903 Rep. I 240/03 Bd. 56, S.16 wurde dem Ausgeschiedenen der anteilige Gewinn aus einem Vertrag über die Lieferung von Rahmen, der zur Zeit seines Ausscheidens zwar abgeschlossen, aber von der Gesellschaft noch nicht erfüllt war, zuerkannt. In der Entscheidung des Oberlandesgerichts Naumburg v.23.9.1913 VI 2S, OLGR, Bd.28, S.368 wurde dieser Grundsatz für alle bis zum Ausscheiden von der Gesellschaft bedingungslos angenommenen Bestellungen bestätigt. Das OLG Celle hat in seinem Urteil v.2.6.1954 9 U 64/53 in: BB 1954, S.757 sinngemäß für Offerten entschieden, welche die Gesellschaft vor dem Zeitpunkt des Ausscheidens Dritten gegenüber verbindlich abgegeben hat u. die zu einem Lieferungs-geschäft geführt haben.

- 127) Die Gesellschaft erklärt sich nach dem Grundsatz des do ut des nur unter der Bedingung zu einer Lieferung oder Leistung bereit, daß der Andere sich verpflichtet, eine Gegenleistung meist in Geld oder auch durch Tausch zu erbringen. Bei solchen gegenseitigen Schuldverträgen brauchen die beiderseitigen Leistungen nicht objektiv einander gleichwertig zu sein. Es genügt vielmehr, daß jede Partei in der Leistung der anderen ein hinreichendes Entgelt für ihre eigene Leistung erblickt. So Larenz, S.173/74.

handelskunden als Gegenleistung für den Abschluß von Sukzessivlieferungsverträgen unverzinsliche Darlehen einräumt, damit diese ihre Geschäftsausstattung beschaffen, vergrößern oder erneuern können. Dabei wird vorauszusetzen sein, daß dieser wirtschaftliche Zusammenhang von der Gesellschaft regelmäßig oder statt dessen überwiegend in dem Geschäftszweig, dem sie angehört, auch in der Rechnungslegung beachtet wird. Werden danach Verluste aus solchen Bürgschaften oder unverzinslichen Darlehen nicht den einzelnen Auftrag oder einer Gruppe bestimmter Verkaufsverträge unmittelbar voll zugerechnet, sondern als Gemeinkosten behandelt, dann belasten sie die schwebenden Geschäfte nur mittelbar und damit lediglich anteilig. Geschäfte, mit denen der Absatz gefördert werden soll, wie allgemeine Werbe- und Vertriebsmaßnahmen, unter anderem Preisausschreiben in der Form der Auslobung sowie Beteiligungen an Messen sind stets als Gemeinkosten zu behandeln, da sie die beiden vorstehenden Bedingungen im allgemeinen nicht erfüllen.<sup>128)</sup>

Andererseits gehören zu den Absatzgeschäften nicht nur Verträge, mit denen der im Gesellschaftsvertrag festgelegte Gesellschaftszweck verfolgt wird, sondern auch die diesem Zweck nicht oder nur mittelbar dienenden Hilfs- und Gelegenheitsgeschäfte, soweit mit ihnen unmittelbar Umsätze angestrebt werden. Eine Einnahme braucht dagegen nicht in jedem Falle erzielt werden, wenn beispielsweise der Abnehmer zahlungsunfähig geworden ist oder wenn die Gesellschaft bei einer Ausschreibung ein bindendes Angebot abgegeben, den Auftrag aber nicht erhalten hat. Die durch solch ein Angebot entstandenen Anlaufkosten können, soweit es üblich ist, sie bereits dem angebotenen Projekt unmittelbar zuzurechnen, wie beispielsweise

---

128) Auf die Zurechnung der Gemeinkosten ist in Fußnote 120 näher eingegangen.

bei Auslandsreisen von Vertretern oder besonders bei Großbauten die umfangreichen Entwurfsarbeiten, Verluste aus schwebenden Geschäften verursachen. Neben solchen objektiv nicht beeinflussbaren Verlusten können auch subjektiv beabsichtigte entstehen, beispielsweise wenn neue Geschäftsbeziehungen angeknüpft sowie im Wege der kaufmännischen Kulanz gefestigt werden. Ebenso kann es sich um nicht gewollte Verluste, etwa bei einer Fehlmaßnahme insbesondere aufgrund einer Fehlkalkulation, handeln.<sup>129)</sup>

#### 5. Die gesellschaftsrechtliche Problematik der Beteiligung an den schwebenden Geschäften

Die Beteiligung des Ausgeschiedenen an den schwebenden Geschäften kann zu einer Inkongruenz führen, wenn er in die Gesellschaft eingetreten ist, nachdem sie sich bereits wirtschaftlich entfaltet hatte und dabei nicht vereinbart wurde, daß entsprechend abzugrenzen sei.<sup>130)</sup> Er wird daher begünstigt, wenn er an den Gewinnen aus den nicht nur bei seinem Eintritt, sondern auch bei seinem Austritt schwebenden Geschäften teil-

---

129) Als objektiv nicht beeinflussbar ist vom Standpunkt des Ausgeschiedenen auch ein Verlust anzusehen, der durch das schuldhafte Verhalten der verbliebenen Gesellschafter bei der Abwicklung der schwebenden Geschäfte verursacht wurde. Die übrigen Gesellschafter haften dabei nach Knoke, S.130, für die Sorgfalt, die sie in eigenen Angelegenheiten anzuwenden pflegen.

130) Entgegen Knoke, S.132 löst nach Geiler, in: Düringer; Hachenburg, II.Bd., 1.Hälfte Anm.295 der Eintritt eines neuen Gesellschafters die Gesellschaft nicht auf, obwohl ihn das BGB nicht vorsieht. Daher enthält das BGB für einen solchen Eintritt auch keine Abgrenzungsregel, die der beim Ausscheiden geltenden entspricht.

nimmt. Bei etwa stattdessen entstandenen Verlusten wird er dagegen entsprechend benachteiligt. Die Auseinandersetzung bleibt davon unberührt, weil der Ausgeschiedene grundsätzlich so abzufinden ist, als wenn die Gesellschaft liquidiert wird und weil es den Gesellschaftern frei steht, entweder bereits beim Eintritt entsprechend abzugrenzen oder stattdessen beim Austritt die Anwendung des § 740 BGB ausdrücklich auszuschließen.<sup>131)</sup> Schwebende Geschäfte können, statt nachträglich gesondert abgerechnet zu werden, auch in der Auseinandersetzungsbilanz erscheinen.<sup>132)</sup>

## 6. Der Beginn des Schwebezustands

Neben dem Begriff des Geschäfts muß der des Schwebezustands genauer als bei der Liquidation abgegrenzt werden, weil der Ausgeschiedene nur noch an den schwebenden, nicht auch an den neuen, von den schwebenden unabhängigen Geschäften zu beteiligen ist. Rechtslehre und Rechtsprechung lassen lediglich erkennen, daß bei einem schwebenden Geschäft eine rechtserhebliche Bindung

---

131) Schwarze, S.123 weist darauf hin, daß diese Inkongruenz zu Ungerechtigkeiten führen könne. Dabei stützt er sich auf Schmalenbach, Die Finanzierung der Betriebe, Bd.2, S.101.

132) Da diese Bilanz überwiegend aus einer den handelsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Buchführung entwickelt wird, sind darin Verkäufe, bei denen die Gesellschaft etwa durch Lieferungen voll erfüllt hat, solange als Forderungen auszuweisen, wie die Gegenleistungen noch ausstehen. Erklärt sich der Ausgeschiedene mit vorsorglichen und daher nur geschätzten Abschlägen von den Forderungen für etwaige Zahlungsausfälle nicht einverstanden, dann sind sie in der tatsächlich entstandenen Höhe gem. § 740 BGB als Verluste aus schwebenden Geschäften gesondert abzurechnen, weil etwa erzielte Gewinne nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung als bereits realisiert vorweggenommen wurden. In der RGZ-Entscheidung v. 11.1.1903 Rep. I 240/03 Bd.56, S.16, wird darüber hinausgehend darauf hingewiesen, daß es auch bei den schwebenden Geschäften, die von der Gesellschaft noch nicht erfüllt sind, nicht ausgeschlossen ist, diese entsprechend den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung gem. § 38 Abs.1 HGB in der Abfindungsbilanz zu berücksichtigen.

vorauszusetzen ist.<sup>133)</sup> Diese Bindung ist ausschließlich nach den Verhältnissen am Auseinandersetzungsstichtag zu beurteilen, wenn der Ausgeschiedene so gestellt werden soll, als ob die Gesellschaft von diesem Zeitpunkt ab aufgelöst würde. Das zeigt sich am Beispiel des Verkaufs unter einer aufschiebenden Bedingung. Der Schwebezustand beginnt bereits mit dem Vertragsabschluß, weil dadurch eine dem festen Angebot vergleichbare rechtliche Bindung geschaffen wird. Da es nur auf die Gebundenheit an diesem Stichtag ankommt, darf außer Betracht bleiben, daß der Vertrag von Anfang an unwirksam wird, wenn die Bedingung nicht oder nicht rechtzeitig eintritt.<sup>134)</sup>

Führt dieser Vertrag nach dem Stichtag zu vorbereitenden Ausgaben, so ist der Ausgeschiedene daran grundsätzlich zu beteiligen, denn das wäre bei einer Liquidation auch der Fall. Da er die bis zum Stichtag angefallenen Ausgaben bereits anteilig getragen hat, wird er so an den gesamten für dieses Projekt entstehenden Ausgaben beteiligt. Es wäre unbillig, ihn nur zur Deckung der bis

---

133) Auf die in Fußnote 126 wiedergegebenen Literaturstellen u. Urteile wird verwiesen.

134) Bei dem Vertragsantrag gem. § 145 BGB kann es offen bleiben, ob er nach § 146 BGB ex tunc oder ex nunc erlischt, wenn er abgelehnt oder nicht rechtzeitig angenommen wird, denn ein Vertrag ist nicht zustande gekommen. Die durch einen aufschiebend bedingten Vertrag entstandene rechtliche Bindung wird dagegen unter denselben Voraussetzungen ex tunc unwirksam. Nipperdey, 1.Bd., 2.Halbbd., S.1198 bestätigt, daß eine schuldrechtliche Bindung oder eine dingliche Anwartschaft besteht. Diese ist auch insofern anerkannt, als sie nach § 160 Abs.1 u.161 Abs.1 BGB geschützt wird. Der so stichtagsgebundene Begriff des Schwebezustandes geht über den der Schwebezeit bei Brehme, S. 22/23 hinaus, weil er stattdessen den endgültigen Erfolg für entscheidend hält. Brehme setzt daher voraus, daß die aufschiebende Bedingung aufgrund einer von der Regel des § 158 Abs. 1 BGB abweichenden Vereinbarung gem. § 159 BGB wenigstens schuldrechtlich rückwirkend eintritt.

zu dem Stichtag in einer mehr oder weniger zufälligen Höhe aufgelaufenen Verluste und damit willkürlich heranzuziehen. Dabei wird vorausgesetzt, daß solche Ausgaben oder diese meist vorwegnehmenden Kosten regelmäßig von der Gesellschaft oder zumindest überwiegend in deren Geschäftszweig den Projekten auch sonst intern unmittelbar zugerechnet werden.<sup>135)</sup> Andernfalls würde die Abrechnung mit dem Ausgeschiedenen durch zahllose Bagatellfälle belastet.<sup>136)</sup> Genauso ist der Verkauf auf Probe oder auf Besicht zu beurteilen, da er im Zweifel unter der aufschiebenden Bedingung der Billigung abgeschlossen wird.<sup>137)</sup>

Eine rechtliche Bindung entsteht grundsätzlich auch bei den schwebend unwirksamen Verkaufsverträgen, beispielsweise mit einem Vertreter ohne Vertretungsmacht gem. § 177 BGB, insbesondere wenn der bevollmächtigte Vertreter des Verkäufers entgegen § 181 BGB mit sich selbst abschließt<sup>138)</sup> oder falls wissentlich an einen

---

135) Diese Ausgaben werden dagegen denen aus neuen Geschäften, durch die keine schwebenden Geschäfte abgewickelt werden, gleichgestellt, wenn sie als laufender Aufwand der Folgezeit behandelt werden. Schwebende Geschäfte liegen dagegen vor, falls anstelle der Einzelberechnung eine Pauschalierung ggf. durch eine Rückstellung in der Abfindungsbilanz vereinbart wird.

136) Nach dem Urteil des BGH v.8.12.1960 II ZR 223/59 BB 1961, S.190 ist demgemäß nur im Rahmen des Zumutbaren dafür zu sorgen, daß die erforderlichen Unterlagen mit der gebotenen Sorgfalt herangezogen werden.

137) Gem. § 495 Abs.1 BGB. Nach Ostler, in: v.Staudinger, § 495 BGB Anm.14 sind beide Teile bis zur Erledigung der Bedingungsfrage rechtlich gebunden. Soll ein vertraglich vereinbarter Verkauf erst zu einem bestimmten künftigen Termin wirksam werden, so wird darin gem. § 163 BGB ebenfalls eine aufschiebende Bedingung gesehen.

138) Nach Boehmer, Grundlagen der bürgerlichen Rechtsordnung, 2.Buch, 2.Abteilung, S.47 besteht bei solchen In-Sich-Geschäften die Gefahr, daß der Vertreter seine Stellung zum eigenen Vorteil mißbraucht. Bei der nach § 181 BGB ebenfalls unzulässigen Doppelvertretung ist zu befürchten, daß der Vertreter einen der Vertretenen übermäßig begünstigt. In dem Verbot des § 181 BGB ist nach der herrschenden Rechtslehre u. Rechtsprechung "eine Ordnungsvorschrift stricti juris" zu sehen, Boehmer, S.50 u.66.

beschränkt Geschäftsfähigen gem. § 108 BGB verkauft wird. Diese Bindung verstärkt sich, wenn die Genehmigung erteilt wird, oder sie löst sich, falls die Einwilligung, meist nur stillschweigend, verweigert wird.<sup>139)</sup> Das trifft auch auf Verträge zu, die zwar nach § 134 BGB gegen ein gesetzliches Verbot verstoßen, aber durch die Genehmigung einer Behörde wirksam werden können.<sup>140)</sup> Rechtliche Bindungen können nicht nur aus schuld-, sondern auch aus sachenrechtlichen Verträgen, z.B. aus den dinglichen Anwartschaften, insbesondere aufgrund eines Eigentumsvorbehaltes gem. § 455 BGB und in der Zeit zwischen Auflassung

---

139) Auch hier ist es unerheblich, ob die Genehmigung, soweit sie erteilt wird, gem. § 184 Abs.1 BGB zurückwirkt oder, falls sie verweigert wird, den Vertrag gem. BGHZ-Entscheidung v.10.3.1954 VI ZR 151/52 in L/M I § 134 BGB Nr.10 u.BGHZ-Entscheidung v. 15.3.1951 IV ZR 9/50 Bd.1, S.294, insbes. S.302 von Anfang an nichtig werden läßt. So hinsichtlich der Rückwirkung auch Schultze-v.Lasaulx in: Soergel,-Siebert, § 184 BGB Anm.1. Auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Ausscheidens ist im zuletzt genannten Falle auch deshalb abzustellen, weil die nach dem Stichtag angefallenen Ausgaben nicht mehr rückgängig gemacht werden können. Vorstehendes gilt auch für die im Sinne der KO schwebenden Geschäfte, solange sich der Konkursverwalter des Kunden oder der Vergleichsschuldner noch nicht entschieden hat.

140) Siehe Nipperdey, in: Enneccerus; Kipp; Wolff, Allg. Teil 1.Bd., 2.Hlbdd., S.1155/56 u. 1159. Nach § 309 BGB sind auf solche Verträge §§ 307/308 BGB anzuwenden. Die einzelnen Verkaufsverträge bleiben dagegen nach Nipperdey, in: Enneccerus; Kipp; Wolff, 1.Bd. 2.Hlbdd., S.1154 voll rechtswirksam, wenn sie auf Vereinbarungen beruhen, die gegen das Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen v.27.7.1957 BGBI I, S.1081 verstoßen. Nach BGHSt-Entscheidung v. 23.9.1955 St 5 StR 110/55 Bd.8, S.221/224 sind sie aber nur zu den gesetzlich angemessenen Bedingungen insbes. Preisen anzuerkennen. Stellt der Verstoß gegen das Gesetz nur eine Ordnungswidrigkeit dar, dann bleibt das Verpflichtungsgeschäft gem. BGHZ-Urteil v.14.11.1960, VII ZR 111/59 L/M § 134 BGB Nr. 34 rechtswirksam.

und Eintragung, oder aus Verfügungen etwa des Nichtberechtigten gem. § 185 BGB entstehen.<sup>141)</sup> Darauf soll hier nicht näher eingegangen werden, weil ihnen regelmäßig ein die Gesellschaft bereits bindendes Verpflichtungsgeschäft vorangeht.

## 7. Das Ende der Schwebezeit

Die Schwebezeit kann sich unter bestimmten Voraussetzungen über die übliche oder vereinbarte Annahmefrist hinaus verlängern oder von der Gesellschaft bei einigen schwebend unwirksamen Verträgen verkürzt werden.<sup>142)</sup> Soweit der Vertrag einer Genehmigung bedarf, erlischt die rechtliche Bindung im Zweifel erst, wenn sie eingeholt sein kann oder ihre Abgabe unmöglich geworden ist.<sup>143)</sup> Das Stichtagsprinzip wirkt sich auch auf den Verkauf unter einer auflösenden Bedingung aus, denn die Schwebezeit endet erst mit dem Eintritt dieser Bedingung, auch wenn entgegen § 158 Abs.2 BGB vereinbart wurde, daß sie zurückwirken soll.<sup>144)</sup> Das gilt für anfechtbare

---

141) Schultze- v.Lasaulx in: Soergel - Siebert, § 185 BGB Anm.3 bestätigt, daß die Verfügungen eines Nichtberechtigten sich grundsätzlich nicht auf schuldrechtliche Geschäfte beziehen, doch sei § 185 Abs.1 BGB bei Vermietungen u.Verpachtungen entsprechend anzuwenden.

142) Gem. § 149 BGB ist die Gesellschaft als Verkäufer noch solange gebunden, bis sie dem Kunden mitteilen konnte, daß seine rechtzeitig abgesandte Annahmeerklärung bei ihr verspätet eingegangen ist. Die Gesellschaft kann den Vertrag mit dem vollmachtlosen Vertreter nach § 178 BGB sowie den mit dem beschränkt Geschäftsfähigen nach § 109 BGB widerrufen oder den Vertretenen bzw. den gesetzlichen Vertreter auffordern, sich zu erklären, so daß sie nur für 2 Wochen gebunden bleibt (§§ 108 Abs.2 u. 177 Abs.2 BGB)

143) So Brehme, S.26

144) Die vereinbarte Rückwirkung tritt nach Nipperdey, in: Enneccerus; Kipp; Wolff, 1.Bd., 2.Hbbd., S.1206 nur schuld-, nicht auch sachenrechtlich ein. Das schwebende Geschäft werde aber einstweilen wirksam, soweit erkennbar ist, daß dies beabsichtigt war, S.1184. Es wird ähnlich der aufschiebenden Bedingung durch § 160 Abs.2 u. 161 Abs.2 BGB geschützt.

und damit schwebend nichtige Verträge entsprechend, insbesondere, wenn sie durch die Anfechtung von Anfang an unwirksam werden.<sup>145)</sup>

Damit gleichzustellen ist ferner der Vorkauf, wenn der Kaufvertrag zwischen dem Verpflichteten und einem Dritten rückwirkend aufgelöst wird, weil der Berechtigte sein Vorkaufsrecht wahrnimmt.<sup>146)</sup> Der Schwebezustand wird auch nicht von Anfang an beseitigt, wenn ein gesetzlicher oder vertraglich vorbehaltener Rücktritt erklärt wird, obwohl ein gegenseitiger Vertrag dadurch so erlischt, als wäre er nie geschlossen worden.<sup>147)</sup> Wie bei Konkurs und Liquidation ist auch bei der Auseinandersetzung der Vertrag über einen Stückkauf erst als vollständig erfüllt anzusehen, wenn die Gewährleistungs-

---

Als auflösend bedingt ist gem. § 163 BGB auch ein Vertrag zu behandeln, der bis zu einem bestimmten künftigen Termin wirksam sein soll. Das gilt auch für einen Verkaufsvertrag, der durch ein vertraglich vorbehaltenes Wiederkaufsrecht rückwirkend aufgehoben werden kann. Siehe Brehme, S.15.

- 145) Anfechten läßt sich hauptsächlich wegen Irrtums (§ 119 BGB) oder arglistiger Täuschung (§ 123 BGB). Auf die Rückwirkung der Anfechtung weist Nipperdey, in: Enneccerus; Kipp; Wolff, 1.Bd., 2.Hbbd., S.1213 gestützt auf § 123 BGB hin. Die Anfechtung des obligatorischen Geschäfts wirkt sich regelmäßig auch auf das Erfüllungsgeschäft aus. So gem. Nipperdey, in: Enneccerus-Kipp-Wolff, 1.Bd., 2.Hbbd., S.1226. Wie ein anfechtbares Geschäft sind auch die verjährten Ansprüche, insbes. Geldforderungen, zu beurteilen. Der Schwebezustand endet daher erst, wenn der Kunde die sich darauf beziehende Einrede als Leistungsverweigerungsrecht geltend macht.

- 146) Siehe Brehme, S.14. Nach RGZ-Entscheidung v. 3.10. 1906 Rep. I 66/06, Bd.64, S.149/(154) bewirkt dieser Schwebezustand eine einstweilige Gebundenheit der Parteien.

- 147) Für die Rückwirkung spricht sich Lehmann, in: Enneccerus; Kipp; Wolff, 2.Bd., S.165 unter Berufung auf die herrschende Meinung aus. Daß eine rechtliche Bindung u. damit auch ein Schwebezustand bestanden hat, wird insofern anerkannt, als nach Lehmann, in: Enneccerus, Kipp, Wolff, 2.Bd., S.167 trotz des Rücktritts die inzwischen vorgenommenen Erfüllungshandlungen gültig bleiben.

pflicht erloschen ist.<sup>148)</sup> Daß die sich darauf gründende Wandlung wie der Rücktritt ex tunc, die Minderung dagegen ex nunc wirken, hindert nicht, den Schwebezustand als am Auseinandersetzungsstichtag einheitlich vorhanden anzusehen.<sup>149)</sup>

## 8. Die sachliche Abgrenzung in Sonderfällen

Nach der zeitlichen soll noch die sachliche Abgrenzung in Sonderfällen behandelt werden. Dazu gehören die nichtigen Verträge. Bei diesen wird ein Schwebezustand nur anzunehmen sein, wenn die Beteiligten die Nichtigkeit kannten und die Gesellschaft sich gegenüber dem Käufer verpflichtet hat, den Vertrag auch einzuhalten, falls er rechtswirksam werden sollte. Die Gesellschaft ist dann rechtlich genauso gebunden, als wenn sie dem Käufer fest angeboten hätte, den Vertrag in der umgedeuteten, bestätigten oder geheilten Form abzuschließen.<sup>150)</sup> Solch ein Angebot entspricht insoweit einem aufschiebend bedingten Vertrage. Der Ausgeschiedene ist unter diesen Voraussetzungen an dem Gewinn oder Verlust aus dem nichtigen Vertrag nur zu beteiligen, wenn und soweit dieser

---

148) Neben der engen rechtlichen Verbindung mit dem Kaufvertrag, die besonders Süß, S.51 u. 210-211 eingehend begründet, wird bei auftragsweiser Abrechnung der Gewährleistungskosten der gleichermaßen zu berücksichtigende wirtschaftliche Zusammenhang sichtbar. Siehe auch Fußnoten 44 und 89. Entsprechendes gilt für die Vertragsstrafen z.B. gem. § 340 BGB, gleichgültig, ob sie innerhalb oder außerhalb des Vertrages vereinbart wurden.

149) Siehe Brehme, S.11-14. Er bezeichnet die Wandlung als den an eine besondere Bedingung geknüpften Rücktritt beim Kauf und Tausch.

150) Die Erläuterungen von Krüger-Nieland in BGB-RGRK § 141 BGB Anm.2 und zu § 140 BGB Anm. 2 u.3 zu den geheilten, bestätigten und umgedeuteten Verträgen dürften insoweit sinngemäß gelten. Auf die ausführlichere Darstellung in Fußnote 92 und das darin genannte BGH-Urteil v. 7.10.1960 VZR 60/59 L/M Nr.3 zu § 140 BGB darf verwiesen werden.

nach dem Auseinandersetzungsstichtag rechtswirksam geworden ist oder bei einer Umdeutung als von Anfang an rechtsgültig angesehen werden kann.

Im Gegensatz zur Liquidation genügt es daher bei der Auseinandersetzung nicht, daß ein vertragsähnliches Übereinkommen nur tatsächlich, jedoch mit der begründeten Aussicht auf Rechtswirksamkeit besteht.<sup>151)</sup> Es kommt vielmehr darauf an, daß sich die Gesellschaft nach den Verhältnissen am Auseinandersetzungsstichtag wenigstens in der vorstehend beschriebenen Weise rechtlich gebunden hat. Vertraglich nicht gesicherte Verkaufs- und Gewinnaussichten reichen wie bei der Liquidation nicht aus, um ein schwebendes Geschäft zu begründen. Wird berücksichtigt, daß in der Form der BGB-Gesellschaft nicht nur Vorgründungsgesellschaften zur Errichtung von Kapitalgesellschaften sowie Arbeitsgemeinschaften insbesondere im Baugewerbe sondern auch Kartelle, Syndikate und Konzerne betrieben werden, dann ist auch zu untersuchen, inwieweit mit einer Beteiligung schwebende Geschäfte verbunden sein können. Im Unterschied zu den Ertragserwartungen der Auseinandersetzungsgesellschaft selbst wird bei den Ergebnissen, die von der Beteili-

---

151) Auf die den vertragsähnlichen Übereinkommen weitgehend entsprechenden Quasi-Kontakte ist in Fußnote 93 eingegangen worden. Lehmann, Heinrich, hält es in: Das "faktische" Vertragsverhältnis, S.142 bei diesen Kontrakten grundsätzlich für möglich, daß sie die gleichen rechtlichen Bindungen hervorrufen, wie die nach Form und Inhalt ordnungsgemäß abgeschlossenen Verträge. Zu den vertragsähnlichen Übereinkommen, aber nicht zu den Quasi-Kontrakten sind die gegen ein gesetzliches Verbot oder gegen die guten Sitten verstoßenden Verträge zu zählen. In diesen Fällen wird ergänzend vorauszusetzen sein, daß die Parteien am Auseinandersetzungsstichtag erkennbar bereit waren, den Vertrag nur soweit zu erfüllen, wie es rechtlich zulässig ist. Dementsprechend ist bei einem bereits angefochtenen Vertrag zu verlangen, daß die Beteiligten ihn in einer nicht mehr anfechtbaren Weise fortsetzen wollen. Der BGH hat in dem Urteil v.7.10.1960 V ZR 60/59 L/M Nr.3 zu § 140 BGB erkennen lassen, daß eine rechtliche Bindung besteht, wenn bei einem gem. §§ 134 oder 139 BGB nichtigen Rechtsgeschäft die objektiven und subjektiven Voraussetzungen des

gungsgesellschaft bis zum Auseinandersetzungsstichtag erwirtschaftet wurden, anzunehmen sein, daß diese sich von schwebenden Geschäften herleiten. Das erscheint insofern vertretbar, als diese Ergebnisse regelmäßig ganz überwiegend auf einer Umsatztätigkeit beruhen, welche die Beteiligungsgesellschaft zwar im eigenen Namen aber letztlich, gegebenenfalls nur anteilig, für Rechnung der Auseinandersetzungsgesellschaft entwickelt hat. Der Schwebezustand gründet sich dann nicht unmittelbar auf die Verkäufe der Beteiligungsgesellschaft sondern infolge deren rechtlicher Selbständigkeit auf die bereits entstandenen, aber noch nicht erfüllten Ansprüche oder Verpflichtungen aus deren Gesellschaftsvertrag oder Satzung. Die Schwebezeit umfaßt jedoch nicht die gesamte Laufzeit des Vertrages, weil dieser sich nicht, wie z.B. bei einem Sukzessivlieferungsvertrag, auf bestimmte Absatzmengen bezieht sondern sich auf einen Zeitraum erstreckt, der meist unbegrenzt ist. Bei einer Kapitalgesellschaft, an der die bürgerlich-rechtliche Gesellschaft beteiligt ist, beruhen daher nur die Gewinne auf einem schwebenden Geschäft, die für die Zeit vom Beginn des Geschäftsjahres, in das die Auseinandersetzung fällt, bis zum Auseinandersetzungsstichtag ausgeschüttet wurden. Der Gewinn des betreffenden Geschäftsjahres wäre dann zeitanteilig zu zerlegen, falls keine genaueren Maßstäbe wie beispielsweise der Gesamtumsatz oder die Ergebnisse der Betriebsabrechnung zugrunde zu legen sind. Ein entsprechendes Verlust wäre dagegen nur dann anteilig zu übernehmen, falls sich die Auseinandersetzungsgesellschaft dazu z.B. aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrages oder in der Satzung bzw. im Gesellschaftsvertrag der Beteiligungsgesellschaft verpflichtet hat. Die vorstehenden Ausführungen gelten sinngemäß, wenn die bürgerlich-rechtliche Gesellschaft an einer Personengesellschaft des Handelsrechts beteiligt ist. Nicht ausgeschüttete Gewinne sowie nicht übernommene Verluste sind dagegen zusammen mit den Erfolgsaussichten, die sich am Ausein-

---

§ 140 BGB vorliegen und infolgedessen eine Umdeutung in ein rechtsgültiges Ersatzgeschäft stattzufinden hat.

andersetzungsstichtag zeigen bei dem Wertansatz der Beteiligung in der Abfindungsbilanz zu berücksichtigen. Das ist entsprechend bei Gewinnen und Verlusten zu beachten, die sich lediglich rein rechnerisch in Höhe des Unterschiedes zwischen dem Buchwert und dem inneren Wert der Beteiligung zeigen.

Wurde vor dem Auseinandersetzungsstichtag beschlossen, Nach- oder Zuschüsse zu leisten, die den Wert der Beteiligung nicht erhöhen, sondern beispielsweise dazu dienen, eine Überschuldung zu beseitigen, so sind auch darin schwebende Geschäfte zu sehen, sofern die Zahlungen erst nach diesem Zeitpunkt erfolgen. Diese Beiträge sind im allgemeinen aufzubringen, um laufende, gegebenenfalls außerordentliche Verluste, meistens mehrerer Geschäftsjahre, auszugleichen.

Die Wahrscheinlichkeit aus einem Wiederkehrschuldverhältnis Ausschlussaufträge zu erhalten ist dagegen bei der Bemessung des Geschäftswertes in der Auseinandersetzungsbilanz zu berücksichtigen, da es sich hierbei um Bestimmungsgründe für die Erfolgsaussichter des von der BGB-Gesellschaft betriebenen Unternehmens handelt.<sup>152)</sup>

---

152) Gem. RGZ-Entscheidung v. 7.6.1943 II 34/43, Bd. 171, S. 133 ist der Ausgeschiedene an Rahmenverträgen, die dadurch Wiederkehrschuldverhältnisse darstellen, daß sie sich nach Ablauf der vereinbarten Fristen regelmäßig verlängerten, nicht auch insoweit zu beteiligen, wie die Verlängerungszeiträume nach dem Stichtag beginnen. Diese Frage wurde aber letztlich nicht entschieden, weil ein Gesellschafter die Verträge im eigenen Namen und zunächst für eigene Rechnung abgeschlossen, sowie danach in eine Innengesellschaft nach dem BGB eingebracht hatte, die er allein fortführte. Dem Ausgeschiedenen wurde daher statt des Anspruchs auf die Provisionsüberschüsse aus diesen Verträgen nur eine deren Geschäftswert entsprechende Abfindung zuerkannt. Daß Beziehungen zu den Abnehmern, die den künftigen Abschluß von Verträgen ermöglichen und erleichtern, aber noch zu keinen rechtlichen Bindungen geführt haben, nicht ausreichen, um schwebende Geschäfte zu begründen, geht auch aus der RGZ-Entscheidung v. 11.9.1941 II 76/41 Bd. 167 S. 260 hervor. Solche Beziehungen gehören zum inneren oder ideellen Geschäftswert.

Schwebende Geschäfte liegen auch nicht bei Ansprüchen und Verpflichtungen vor, die sich ausschließlich auf den Gesellschaftsvertrag der Auseinandersetzungsgesellschaft gründen.<sup>153)</sup>

Im öffentlichen Recht können schwebende Geschäfte bei einem Andienungs- oder Kontrahierungszwang, sowie bei Enteignungen auftreten.<sup>154)</sup> Dafür gilt das zu den zivilrechtlichen Verträgen Ausgeführte grundsätzlich sinngemäß.<sup>155)</sup>

---

153) Der Gesellschaftsvertrag wird zwar von Häußermann, S.20 ff. wegen der gesetzlichen und funktionalen Abhängigkeit der Ansprüche und Verpflichtungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern als gegenseitiger Vertrag angesehen, doch bestreitet Lent, in: Jaeger, § 17 KO Anm.1, daß dies im Sinne eines Leistungsaustausches zutrifft, weil sich die Gesellschafter zu einem gemeinsamen Vermögen und Zweck vereinigen. Darauf braucht hier nicht näher eingegangen zu werden, da der Gesellschaftsvertrag grundsätzlich keine Absatzgeschäfte regelt. Auch bei einem Einkaufssyndikat in der Rechtsform der BGB-Gesellschaft, dessen Zweck nach dem Gesellschaftsvertrag darin besteht, die Gesellschafter vorteilhaft zu beliefern, liegen dem Verkauf stets noch besondere Abmachungen zugrunde. Aus dem gesellschaftlichen Innenverhältnis können deshalb bei der Auseinandersetzung ebensowenig wie bei der Liquidation schwebende Geschäfte entstehen. Daher gehört der Anspruch des Ausgeschiedenen auf Beteiligung an dem laufenden Gewinn bis zum Auseinandersetzungszeitpunkt zu der vorweg festzulegenden Abfindung. Über den gleichgearteten Anspruch an die Beteiligungsgesellschaft ist dagegen als schwebendes Geschäft gesondert abzurechnen, weil er nach außen gerichtet ist.

154) Ablieferungspflichten gem. § 58 ff des Gesetzes über ein Branntweinmonopol v. 8.4.1922, RGBl. I S.417, Andienungspflichten für Einfuhren gem. § 15 des Milch- u. Fettgesetzes v.28.2.51 BGBl. I S.137, sowie gem. § 17 des Vieh- u. Fleischgesetzes v. 25.4.51 BGBl. I S.274, beide zugunsten der Einfuhr- u. Vorratsstellen; Inanspruchnahme von Leistungen einschließlich Enteignung gem. § 1 ff. des Bundesleistungsgesetzes v. 19.10.56 BGBl. I S.815, Grundstücksenteignungen gem. § 10 ff. des Landbeschaffungsgesetzes v. 23.2.57 BGBl. I S.135, bei beiden Gesetzen gegen Entschädigung.

155) Lehmann, zählt in: Das "faktische" Vertragsverhältnis, S.142, solche Lieferungs- und Leistungspflichten zu den Quasikontrakten.

## II. Die schwebenden Geschäfte bei einer Personengesellschaft des Handelsrechts

### a) Die gesetzlichen Grundlagen

An den Gewinnen und Verlusten aus schwebenden Geschäften ist der aus einer Personengesellschaft des Handelsrechts Ausscheidende genauso zu beteiligen wie bei der BGB-Gesellschaft.<sup>156)</sup> Das gilt nicht nur für die oHG und die KG als Handelsgesellschaften im Sinne des HGB, sondern auch für die stille Gesellschaft.<sup>157)</sup> OHG und KG haben sich mit dem oder den Ausscheidenden insbesondere auch dann entsprechend auseinanderzusetzen, wenn dessen oder deren Ausschließung beantragt wurde und nur noch ein Gesellschafter verbleibt, der das

---

156) Auf die oHG sind gem. § 105 Abs.2 HGB die Vorschriften des BGB über die Gesellschaft anzuwenden. Dazu gehören nach Baumbach, - Duden, Kurzkomentar z. HGB § 105 HGB Anm.5 auch die §§ 738-740 BGB. Das gilt vor allem, wenn gem. § 138 HGB die oHG nach dem Gesellschaftsvertrag fortbestehen soll, sofern ein Gesellschafter kündigt, stirbt oder der Konkurs über sein Vermögen eröffnet wird. Dieser Gesellschafter scheidet dann zu dem Zeitpunkt aus, in welchem die Gesellschaft sonst aufzulösen wäre. Siehe Baumbach, -Duden, §138 HGB Anm.4. Die OHG hat sich auch mit dem gem. §§ 140, 141 HGB ausgeschlossenen Gesellschafter auf der Grundlage der §§ 738-740 BGB auseinanderzusetzen. Der OHG ist die KG gem. § 161 Abs.2 HGB gleichgestellt.

157) Da eine stille Gesellschaft nach Geßler, in: Schlegelberger, § 335 HGB Anm.5 nur zwischen dem Inhaber des Handelsgeschäfts und jeweils einem stillen Gesellschafter bestehen kann, sieht § 340 Abs.2 u. 3 HGB für den Fall der Auflösung der Gesellschaft durch das Ausscheiden des stillen Gesellschafters eine mit § 740 BGB inhaltlich voll übereinstimmende Regelung vor. Weil es sich um eine reine Innengesellschaft handelt, wird sie so liquidiert, als wenn ein Gesellschafter aus einer Personengesellschaft ausscheidet, die danach auch nach außen fortbesteht. Eine nach außen gerichtete Liquidation entfällt nach Weipert, in: RGRK-HGB, § 340 Anm.2 auch, weil die stille Gesellschaft kein Gesellschaftsvermögen sowie keine Gesellschaftsschulden hat.

Handelsgeschäft fortführt.<sup>158)</sup> Da sich die Personengesellschaften des Handelsrechts mit den ausscheidenden Gesellschaftern nach den gleichen Grundsätzen auseinanderzusetzen haben, wie sie bei der Gesellschaft des BGB zu beachten sind, stimmt auch der Begriff des schwebenden Geschäfts im HGB mit dem des BGB inhaltlich voll überein.

b) Die vertraglichen und wirtschaftlichen Grundlagen

Die Autoren und die Urteile zu den betreffenden Bestimmungen des HGB verweisen daher überwiegend teils auf die Rechtslehre und Rechtsprechung zu den einschlägigen Vorschriften des BGB, teils bestätigen sie diese ausdrücklich.

Vereinzelte wird die Auslegung des Begriffs des schwebenden Geschäfts bei der Auseinandersetzung in einer BGB-Gesellschaft vertieft oder ein davon abweichender Standpunkt eingenommen. Nachfolgend soll auf die Stellungnahmen zu den im vorangegangenen Abschnitt herausgearbeiteten wesentlichen Begriffsmerkmalen eingegangen werden. Daß sich die schwebenden Geschäfte ausschließlich auf die Absatzseite sowie regelmäßig auf gegenseitige Verträge beschränken, kann mehr oder weniger nur mittelbar gefolgert werden.<sup>159)</sup> In Ausnahmefällen werden

---

158) Siehe § 142 HGB insbes. Abs.3 . In den nicht durch Ausschluß begründeten Fällen, insbesondere bei einer zweigliedrigen Gesellschaft, gelten die Ausführungen in Fußnote 118 sinngemäß.

159) Hueck läßt in: Das Recht der Offenen Handelsgesellschaft, S.298 am stärksten erkennen, daß damit nur Absatzgeschäfte gemeint sind. Es müsse sich um unmittelbar auf Erwerb gerichtete Geschäfte handeln. Bloße Hilfsgeschäfte, wie die Miete eines Geschäftsraumes, der Ankauf eines Fabrikgrundstückes, Verträge mit Arbeitern, Angestellten, Agenten, Speditoren, Frachtführern gehörten nicht dazu. Dagegen kämen vor allem Lieferungsverträge je nach Art des von der Gesellschaft betriebenen Unternehmens, aber auch sonstige Geschäfte (bei einer Bank

von der Rechtslehre auch Geschäfte auf der Beschaffungsseite mit einbezogen.<sup>160)</sup>

Soweit dagegen darauf hingewiesen wird, daß den schwebenden Geschäften auch die durch sie nur mittelbar verursachten Kosten zuzurechnen sind, handelt es sich um Absatzgeschäfte, da sich die auf der Beschaffungsseite entstehenden wirtschaftlichen Vorteile und Nachteile hauptsächlich bei dem Vergleich der Anschaffungs- mit den Wiederbeschaffungspreisen zeigen.<sup>161)</sup> Entgegen

---

z.B. Bankgeschäfte jeder Art, bei Transportunternehmen Frachtverträge usw.) in Betracht. Schwarze, S.118 nimmt zwar die nur auf der Beschaffungsseite auftretenden Dienstverträge ausdrücklich aus, begründet das aber im wesentlichen damit, daß sie regelmäßig für eine unbestimmte Dauer abgeschlossen würden. Er setzt im übrigen voraus, daß es sich um Rechtsgeschäfte handelt. Flechtheim, in: Düringer - Hachenburg, verweist in Anm.9 zu § 138 HGB auf Geiler, im gleichen Kommentar, III.Bd. 1.Hälfte Anm.293. Danach sei ein Vertrag oder eine von der Gesellschaft abgegebene bindende Offerte erforderlich. Am häufigsten kämen Kaufgeschäfte vor. Es könne aber auch jeder andere gegenseitige Vertrag in Frage kommen. Pinner, beruft sich in: Staub, Anhang zu § 141 HGB Anm.26 auf das in Fußnote 113 wieder-gegebene RGZ-Urteil sowie auf die Entscheidung des ROHG v.9.9.1878 Rep. 829/78 Bd.24 S.71, nach dem die vor dem Ausscheiden abgeschlossenen, aber erst danach erfüllten Lieferungsgeschäfte zu berücksichtigen sind. Dem schließt sich Möhle, Personengesellschaften, S.158 an. Pinner, in: Staub, Anhang zu § 141 HGB Anm.26 bezieht sich auch auf die Entscheidung des Bayerischen Obersten Landesgerichts v.16.1.1914 I ZS OLGR Bd.28, S.365 (358) (siehe Fußnote 126).

- 160) So schließt sich Weipert, in: RGRK-HGB, § 138 HGB Anm.43 zunächst Geiler, in: Düringer, -Hachenburg, Bd.II, 1.Hälfte Anm.293 an und verweist ferner auf Hueck, Das Recht der oHG, S.298 f., doch zählt er auch ein Recht auf Abschluß von bestimmten Geschäften z.B. ein Bezugsrecht zu den schwebenden Geschäften. Es käme dann darauf an, ob und inwieweit vor dem bezeichneten Zeitpunkt z.B. durch eine Bestellung davon Gebrauch gemacht wurde.
- 161) Siehe Hueck, Das Recht der oHG, S.299 u. Ritter, Komm. z. HGB § 138 HGB Anm.3c dd. Schwarze, S.124 weist darauf hin, daß es schwierig sei, die Gemeinkosten richtig zuzurechnen, wenn der Umsatz und damit die Ausnutzung des Leistungsvermögens der Gesellschaft stark schwanken.

der früheren Rechtslehre und Rechtsprechung besonders zu der BGB-Gesellschaft hat der BGH in Urteilen zu den Gesellschaften des Handelsrechts grundsätzlich klargestellt, daß die schwebenden Geschäfte nach der gesetzlich vorgeschriebenen Regelung nicht in der Abfindungsbilanz zu berücksichtigen sind.<sup>162)</sup> Wird dagegen vereinbart, daß dies doch zu geschehen habe, so bleibt der Begriff des schwebenden Geschäfts davon ebenso unberührt, als wenn der Ausgeschiedene an den Ergebnissen aus diesen Geschäften überhaupt nicht beteiligt würde.

---

162) Nach Schwarze, S.119-123, sollen die schwebenden Geschäfte stets und allein in der Auseinandersetzungsbilanz bei dem Geschäftswert berücksichtigt werden, da dieser die gesamte Ertragsentwicklung, auch soweit sie durch die schwebenden Geschäfte beeinflusst werde, durch geeignete Schätzungen vorwegzunehmen habe. Das Ergebnis aus diesen Geschäften werde daher doppelt erfaßt, wenn sie auch noch außerhalb der Bilanz abgerechnet würden. Der BGH hat demgegenüber in seinen Urteilen v.9.7.1959 II ZR 252/58 L/M § 740 BGB Nr.1 u. v.30.11.1959 II ZR 204/57 LM § 340 HGB Nr.3 bei einer oHG u. einer StG entschieden, daß die schwebenden Geschäfte gesondert abzurechnen und daher aus der Bilanz, insbesondere aus dem darin enthaltenen Geschäftswert herauszulassen sind, weil die Ergebnisse aus diesen Geschäften vorbehaltlich entgegenstehender Vereinbarungen nicht geschätzt werden dürfen. Nach dem Urteil v.9.7.1959, II ZR 252/58 ist daher vor allem von Rückstellungen, mit denen drohende Verluste aus schwebenden Geschäften als regelmäßig der Höhe nach ungewisse Schulden ausgewiesen werden, abzusehen. Die von dem BGH vertretene Auffassung läßt sich wirtschaftlich auch damit begründen, daß der Geschäftswert im allgemeinen nicht ausschließlich von den Gewinnchancen u. insofern allein durch den Ertragsfondern auch durch den Substanzwert des Unternehmens bestimmt wird, bei dem davon auszugehen ist, daß es nicht als Ganzes erworben, sondern wiedererstellt wird. Auf Grund dessen ist das RGZ-Urteil v.11.1.1903 Rep. I 240/03 Bd.56, S.16, siehe Fußnote 132 genauso als überholt anzusehen, wie das Urteil des RoHG v.9.9.1878 Rep 829/78 Bd.24, S.71, nach dem ein bereits abgeschlossener, aber noch nicht erfüllter Lieferungsvertrag in der Abfindungsbilanz als Aktivum und Passivum und damit so ausgewiesen werden dürfe, als wenn der erst erwartete Gewinn schon erzielt sei.

c) Der Schwebezustand

Eine rechtliche Bindung der Gesellschaft wird durchweg vorausgesetzt.<sup>163)</sup> Den Grundsatz, daß es allein auf die Verhältnisse zu dem Zeitpunkt ankommt, der im Innenverhältnis für das Ausscheiden maßgebend ist, erkennt die Rechtslehre teilweise nur eingeschränkt an.<sup>164)</sup> Vereinzelt schließt sie, entgegen der Rechtsprechung, Eventualverpflichtungen insbesondere aus der Sachmängelhaftung mit der Folge aus, daß die rechtliche Bindung bereits endet, wenn die sich aus dem Vertrag unmittelbar ergebenden Pflichten erfüllt sind, statt die Schwebezeit bis zum Erlöschen einer neben der Sachmängelhaftung be-

---

163) Nach Hueck, Das Recht der OHG, S.297 müssen die schwebenden Geschäfte zur Zeit des Ausscheidens des Gesellschafters für die OHG schon Ansprüche oder Pflichten begründet haben. Bloße Vertragsverhandlungen genügen nicht. Offerten sind einzubeziehen, wenn dadurch bereits feste Bindungen entstanden sind. So auch Geßler, in: Schlegelberger, § 138 HGB Anm.29, Weipert, in: RGRK-HGB, § 138 HGB Anm.43, Sudhoff, S.258. Schwarze, S.117/118 setzt ein fest abgeschlossenes Rechtsgeschäft voraus, das wenigstens auf einer Seite zu einer vermögensrechtlichen Verpflichtung geführt hat. Daß die Gesellschaft rechtlich gebunden sein muß, wird vermutlich nicht gefordert, weil der Begriff nicht eindeutig auf die Absatzgeschäfte beschränkt wurde, siehe auch Fußnote 159, Hueck, Das Recht der OHG, S.298, weist dagegen daraufhin, daß bloße Befugnisse zum Abschluß von Geschäften, wie sie sich aus Kontingenten u. dergl. ergeben können, nicht ausreichen. Nach Weipert, in: RGRK-HGB, § 138 HGB Anm.43 müssen daher bei einem Recht auf Lieferung in ein festgelegtes Gebiet bereits bestimmte Geschäfte abgeschlossen sein. Die vorstehend genannten Autoren weisen vielfach auf die in Fußnote 126 wiedergegebene Rechtsprechung hin.

164) So spricht Sudhoff, S.258, übereinstimmend mit Weipert, in: RGRK-HGB, § 138 HGB Anm.43 nur von bindenden Angeboten, die später auch angenommen wurden. Hueck, Das Recht der OHG, S.298 u. Geßler, in: Schlegelberger, § 138 HGB Anm.29 stellen dagegen auf die rechtliche Bindung durch das Angebot abschließend an dem Auseinandersetzungsstichtag ab.

stehenden Garantieverpflichtung auszudehnen.<sup>165)</sup>

Auch die Auffassung, daß ein Schwebezustand so lange bestünde, bis die Außenstände abgewickelt sind, wird im allgemeinen geteilt.<sup>166)</sup> Eine Ausnahme bildet die Ansicht, daß der Schwebezustand bei zeitlich begrenzten Dauerschuldverhältnissen nicht erst mit dem vereinbarten Vertragsablauf, sondern schon eher aufhöre.<sup>167)</sup>

165) Schwarze, S.117 schließt Garantieverträge aus. Das ROHG hat dagegen im Urteil v.3.12.1874 Rep. 1166/74 zu Art. 150 § 2 ADHGB, Bd.15, S.204, festgestellt, daß der Ausgeschiedene auch an Verlusten zu beteiligen ist, die entstehen, wenn der Kaufpreis gemindert wird, weil der verkaufte Gegenstand bereits Mängel aufwies, als er geliefert wurde. Art 130 § 2 des ADHGB v. 1869 entspricht § 740 BGB u. § 340 HGB. Siehe ferner Fußnote 148. Auch die anderen von Schwarze, S.117 genannten Eventualverpflichtungen, wie Bürgschaften und Wechselobligo aus weiter gegebenen Wechsell sind als schwebende Geschäfte anzusehen, wenn sie unmittelbar wirtschaftlich und daher auch abrechnungsmäßig mit einem gegenseitigen Absatzgeschäft zusammenhängen.

166) Flechtheim, in: Düringer, -Hachenburg, § 138 HGB Anm.9 geht davon aus, daß die Forderungen in der Abwicklungsbilanz zu aktivieren sind, nach der das Abfindungsguthaben bemessen wird. Dieses Guthaben erhöhe sich nachträglich nicht, wenn abgeschriebene Außenstände später unerwartet ganz oder teilweise eingingen. Wie in Fußnote 132 dargelegt, handelt es sich trotzdem um schwebende Geschäfte, weil sie noch nicht vollständig erfüllt sind. Die mit diesen Außenständen verbundenen Gewinne oder Verluste sind daher aus der Abwicklungsbilanz herauszulassen und nach Eingang der Zahlungen dem Ausgeschiedenen zu vergüten oder zu belasten. Flechtheim, in: Düringer, -Hachenburg, § 138 HGB Anm.9 beruft sich zu Unrecht auf das Urteil des Bayerischen Obersten Landesgerichts v. 2.3.1914 I ZS, OLGR Bd.28, S.344 und die Entscheidung des Oberlandesgerichts in Hamburg II CS v.2.2.1901 OLGR Bd.2, S.248, weil es sich dabei nicht um Personengesellschaften, sondern um Gewinnbeteiligungen von Arbeitnehmern im Rahmen ihrer Dienstverträge handelte.

167) Schwarze, S.118 hält es bei einem Vertrag beispielsweise über die Verpachtung eines Betriebsteiles, der sich noch auf mehrere Jahre (z.B. bis zum 31.12.1965) nach dem Abfindungszeitpunkt (z.B. 30.6.1961) erstreckt, für nicht vertretbar, wenn der Ausgeschiedene über den Schluß des zu diesem Zeitpunkt laufenden Pachtabrechnungszeitraumes (z.B. 31.12.1961)

#### d) Die sachliche Abgrenzung in Sonderfällen

Die Rechtslehre zählt gesellschaftsrechtliche Beteiligungen nicht zu den schwebenden Geschäften, hauptsächlich weil sie unbefristet eingegangen werden.<sup>168)</sup>

Nur vereinzelt wird betont, daß sich der Begriff des schwebenden Geschäfts im Sinne der Auseinandersetzung nicht auf Geschäfte erstreckt, die zu keinem Gewinn oder Verlust führen.<sup>169)</sup> Bei der sachlichen Abgrenzung des Begriffs ist zu beachten, daß schwebende Geschäfte unter gewissen Voraussetzungen auch entstehen können, wenn die Handelsgesellschaft (OHG oder KG) oder der Geschäftsinhaber einer stillen Gesellschaft das Vertragsangebot

---

hinaus, beteiligt wird. Mit Geiler, - Keßler, § 740 BGB Anm.7 ist dagegen davon auszugehen, daß die Schwebezeit erst mit dem 31.12.1965 endet (siehe auch Fußnote 126), weil der Pachtvertrag insoweit dem Sukzessivlieferungsvertrag entspricht, an dem auch nach Schwarze, S.118, der Ausgeschiedene nicht zeitlich begrenzt zu beteiligen ist.

168) So schließt Flechtheim, in: Düringer, - Hachenburg, § 138 HGB Anm.12 besonders die Zugehörigkeit zu einem Kartell, einem Syndikat oder einer Interessengemeinschaft aus, weil die daraus anteilig zu übernehmenden Ergebnisse auf neuen Geschäften beruhen, deren Zahl unbestimmt sei. Der z.B. aus einer Holding Ausscheidende würde sonst entgegen dem Sinn der Auseinandersetzung unbegrenzt weiter an deren Geschäftserfolg teilnehmen, da dieser ausschließlich auf den Beteiligungserträgen beruhe. Davon ausgenommen sei nur die Teilnahme an einzelnen Konsortien. Schwebende Geschäfte sind auch die Beteiligungen an Arbeitsgemeinschaften insbesondere im Baugewerbe, weil sie dazu dienen, einen sachlich und zeitlich begrenzten Großauftrag gemeinschaftlich auszuführen. So auch Weipert, in: RGRK-HGB, § 138 HGB Anm. 43, Geßler, in: Schlegelberger, § 340 HGB Anm.17 u. Schwarze, S.118. Bei den bis zum Abfindungstichtag erzielten und auf die Auseinandersetzungsgesellschaft zu übertragenden Ergebnissen ist jedoch, wie zur BGB-Gesellschaft bereits ausgeführt, anzunehmen, daß sie insoweit auf schwebenden Geschäften beruhen.

169) Nach Geßler, in: Schlegelberger, § 340 HGB Anm.17 können auch solche Geschäfte als schwebend bezeichnet werden, die sich nicht zu Gunsten oder zu Lasten des stillen Gesellschafters auswirken.

eines Kunden nicht oder nicht rechtzeitig annimmt.<sup>170)</sup>

### III. Die Abgrenzung und die Begriffsbestimmung

#### a) Die Unterschiede zu den schwebenden Geschäften bei der Liquidation

Der Begriff des schwebenden Geschäfts bei der Auseinandersetzung mit dem aus einer Personengesellschaft des bürgerlichen oder Handelsrechts ausgeschiedenen Gesellschaftler ist inhaltlich sowohl sachlich als auch zeitlich enger gefaßt als der gleichlautende Begriff bei der Liquidation. Sein Anwendungsbereich erstreckt sich einerseits nicht auf Körperschaften, weil deren Kapital grundsätzlich unverändert bleibt, wenn sich die Zahl der Mitglieder verringert.<sup>171)</sup>

---

170) Lehmann, Das "faktische" Vertragsverhältnis, S.142, spricht von einem Quasi-Kontrakt, weil vertragsähnliche Wirkungen hervorgerufen würden, ohne daß ein Vertrag gültig abgeschlossen sei. Dies gelte, soweit § 362 HGB anwendbar sei. Nach Hefermehl, in: Schlegelberger, Komm. z. HGB, § 362 HGB Anm.4 seien Kaufangebote davon ausgenommen, da sich § 362 HGB nur auf Geschäftsbesorgungen beziehe. Lehmann, Heinrich, verweist in: Das "faktische" Vertragsverhältnis, S.131 ff. auf die Lehre vom Bestätigungsschreiben. Der ausgeschiedene Gesellschaftler wird bei einer schuldhaft über den Auseinandersetzungstichtag hinausgezögerten Annahme so zu stellen sein, als wenn der Vertrag rechtzeitig abgeschlossen worden wäre.

171) Bei den Genossenschaften ermäßigt sich zwar der gem. § 35d GenG in der Bilanz gesondert auszuweisende Betrag der Geschäftsguthaben, weil dem ausgeschiedenen Genossen sein Guthaben gem. § 73 Abs.2 GenG auszahlen ist. Der Ausgeschiedene ist aber an den Ergebnissen aus den schwebenden Geschäften grundsätzlich nicht beteiligt, da er regelmäßig nur den nominellen Wert seines Geschäftsanteils zurückerhält. Gem. Meyer, - Meulenburger, Komm. z. Genossenschaftsgesetz, § 73 GenG Anm.2 muß das Statut nicht vorsehen, daß der Ausgeschiedene an den freiwilligen Reserven zu beteiligen ist. Nur wenn er Verluste anteilig zu tragen hat, wird er dazu auch insoweit herangezogen, wie sie in der Bilanz nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung in geschätztem Umfang vorwegzunehmen sind. Der Ausgeschiedene wird dagegen weder an entsprechenden Gewinnen beteiligt, noch kann er eine endgültige Abrechnung beanspruchen.

Andererseits umfaßt er auch die stille Gesellschaft, da diese nach den Auseinandersetzungsregeln zu liquidieren ist. Dadurch, daß der ausgeschiedene Gesellschafter an dem endgültigen wirtschaftlichen Ergebnis der schwebenden Geschäfte zu beteiligen ist, scheiden gegenüber der Liquidation Geschäfte aus, die sich auf die Beschaffungsseite beziehen. Aus der Absatzseite entstehen Gewinne und Verluste nur aus Geschäften, die auf Einnahmen hinzielen und damit auf einen gegenseitigen Vertrag gerichtet sind. Entgegen dem Begriff bei der Liquidation werden unvollkommen zweiseitige sowie einseitige Verträge nur insoweit miterfaßt, wie sie wirtschaftlich unmittelbar mit einem gegenseitigen Absatzgeschäft zusammenhängen. Dabei wird vorausgesetzt, daß dieser Zusammenhang auch außerhalb der Auseinandersetzung in den internen Abrechnungen regelmäßig beachtet wird oder nach der vorherrschenden Übung in dem Geschäftszweig, dem die Gesellschaft angehört, zu berücksichtigen ist. Die dem Absatz nicht direkt dienenden Rechtsgeschäfte oder Rechtshandlungen gehören infolgedessen nicht zu den schwebenden Auseinandersetzungsgeschäften. Der Schwebezustand setzt eine rechtlich erhebliche Bindung voraus. Diese ist ausschließlich nach den am Auseinandersetzungsstichtag bestehenden Verhältnissen zu beurteilen. Nach diesem Zeitpunkt eintretende Rückwirkungen bleiben daher außer Betracht. Geschäfte, die zu rechtlich erheblichen oder nur wirtschaftlich begründeten Ansprüchen geführt haben, dürfen, soweit nicht gleichzeitig eine rechtliche Verpflichtung eingegangen wurde, ebenfalls nicht im Sinne der Auseinandersetzung als schwebend bezeichnet werden. Sie beziehen sich hauptsächlich auf die außer Betracht zu lassende Beschaffungsseite. Die gegenüber der Liquidation im privatrechtlichen Bereich geltenden Einschränkungen wirken sich entsprechend auf den öffentlich-rechtlichen aus. Dort können überwiegend zwar zwangsweise, aber entgeltliche Veräußerungen zu schwebenden Auseinandersetzungsgeschäften führen.

b) Der Begriff des schwebenden Geschäfts bei der Auseinandersetzung mit dem ausgeschiedenen Gesellschafter

Im Ergebnis besteht ein schwebendes Geschäft bei der Auseinandersetzung aus einer rechtlichen Bindung der Gesellschaft am Auseinandersetzungszeitpunkt, überwiegend durch einen gegenseitigen Vertrag, die unmittelbar dem Absatz dient und nach diesem Zeitpunkt zu einem selbständig feststellbaren Gewinn oder Verlust führt.

IV. Die Kritik an dem bei einer Auseinandersetzung mit dem ausgeschiedenen Gesellschafter geltenden Begriff aus der Sicht der Steuerbilanz

a) Die Bilanzierungspflicht schwebender Geschäfte im Sinne der Auseinandersetzung mit dem ausgeschiedenen Gesellschafter

Bei der Kritik an dem Begriff des schwebenden Auseinandersetzungsgeschäfts vom Standpunkt der Steuerbilanz aus soll genauso wie bei den entsprechenden Stellungnahmen zu den schwebenden Geschäften im Sinne des Rechts der notleidenden Unternehmen sowie zu den schwebenden Abwicklungsgeschäften zunächst untersucht werden, ob und zutreffendenfalls wie die darunter erfaßten Vorgänge zu buchen sind und inwieweit sie sich dadurch auf die Steuerbilanz auswirken. Aufgrund dessen ist vor allem festzustellen, ob mit der Tatsache, daß die Grenzen des schwebenden Auseinandersetzungsgeschäfts enger als die des schwebenden Abwicklungsgeschäfts gezogen sind, eine aus der Sicht der Steuerbilanz größere Gleichartigkeit verbunden ist.

Bei den gewinnbringenden schwebenden Auseinandersetzungs geschäften lassen sich von dem Abschluß des dem

Absatz dienenden jeweiligen Vertrages bis zu seinem Erlöschen ähnlich wie bei den schwebenden Geschäften des Konkursrechts die nachstehenden Entwicklungsstufen unterscheiden:

1. Die bilanzierende Gesellschaft hat noch nicht geliefert und noch keine Gegenleistung erhalten. Das Geschäft ist noch nicht buchungsfähig, weil der Gewinn erst mit der Lieferung oder vollständig erbrachten Leistung in der Bilanz ausgewiesen werden darf.
2. Die bilanzierende Gesellschaft hat noch nicht geliefert, aber die Gegenleistung bereits ganz oder teilweise erhalten.  
Die empfangenen Gegenleistungen sind zwar zu buchen, bleiben aber erfolgsneutral, weil der Gewinn erst mit der Lieferung oder Leistung erfaßt werden darf.
3. Die bilanzierende Gesellschaft beschafft die zu liefernden Waren oder beginnt damit, die bestellten Erzeugnisse herzustellen.  
Diese Vorgänge sind zwar soweit zu buchen, wie sie das Vermögen vergrößern, doch beeinflussen sie nicht den in der Bilanz ausweichenden Erfolg, weil damit die Lieferung erst vorbereitet wird.
4. Die bilanzierende Gesellschaft liefert oder erbringt die vereinbarte Leistung, erhält aber das Entgelt erst später. Der damit verbundene Gewinn beeinflußt das auszuweichende Ergebnis, weil in der Bilanz an die Stelle des mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewerteten Kaufgegenstandes die den Gewinn enthaltende Forderung tritt und in der Erfolgsrechnung den Selbstkosten der Erlös gegenübergestellt wird.
5. Die bilanzierende Gesellschaft hat geliefert oder geleistet und zieht die daraus entatandenen Forderungen ein. Der Eingang des Entgelts ist buchungs-

pflichtig, aber nicht mehr erfolgswirksam, weil der Gewinn bereits mit der Lieferung oder vollständigen Leistung erfaßt wurde. Der Schwebestand hält solange an, bis der Kunde den Kaufpreis in der vereinbarten Höhe entrichtet hat, denn das Geschäft ist erst als erfüllt anzusehen, wenn beide Parteien ihren Pflichten restlos nachgekommen sind.

6. Die bilanzierende Gesellschaft hat geliefert oder geleistet, kann aber das vereinbarte Entgelt nicht oder nicht in der festgesetzten Höhe erhalten. Der Forderungsausfall ist buchungspflichtig und erfolgswirksam, gleichgültig, ob die Außenstände wegen Uneinbringlichkeit abgeschrieben oder wegen des bestehenden Risikos wertberichtigt werden. Der zunächst ausgewiesene Gewinn wird dadurch nachträglich gemindert oder sogar überdeckt.

Die Geschäfte, die mit einem Verlust verbunden sind, weichen nur in den nachstehend genannten Fällen von denen ab, die einen Gewinn mit sich bringen.

1. Die bilanzierende Gesellschaft hat noch nicht geliefert und noch keine Gegenleistung erhalten. Der Verlust muß in einer zu schätzenden Höhe durch eine Rückstellung vorweggenommen werden. Insoweit ist das Geschäft buchungspflichtig und erfolgswirksam. Der Aktivtausch infolge des Ausweises der Forderung anstelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten und die durch das Geschäft ausgelösten Aufwendungen und Erträge sind dagegen wie bei den Gewinn-Geschäften erst zu buchen, wenn geliefert oder an den Auftraggeber geleistet wird.
2. Die bilanzierende Gesellschaft liefert oder erbringt die vereinbarte Leistung, erhält aber das Entgelt später. Da sich der Verlust erst jetzt endgültig bestimmen läßt, wird das in dem Jahresabschluß

auszuweisende Ergebnis in Höhe eines etwaigen Unterschiedsbetrages zwischen dem vorsorglich zurückgestellten und dem endgültigen Betrag beeinflußt. Dies ist vor allem bei den selbst hergestellten Erzeugnissen in dem Maße der Fall, wie Umfang und Art der Fertigung eine sichere Voraus-schätzung erschweren.

Im Ergebnis zeigt sich, daß der Begriff des schwebenden Auseinandersetzungsgeschäfts zwar enger gefaßt ist, als der des schwebenden Abwicklungsgeschäfts, doch kommen sich aufgrund dessen die bei der Auseinandersetzung zu beachtenden Vorgänge vom Standpunkt der Steuerbilanz aus nicht näher. Daher bleibt wie bei dem konkursrechtlichen Begriff der Gegensatz einerseits zwischen den nicht buchungsfähigen und den buchungspflichtigen Vorgängen sowie andererseits bei den buchungspflichtigen Sachverhalten zwischen den erfolgsneutralen und den erfolgswirksamen. Die erfolgswirksamen Geschäftsvorfälle lassen sich wiederum in gewinn- und in verlustbringende aufspalten.

b) Die Eignung des bei einer gesellschaftsrechtlichen Auseinandersetzung geltenden Begriffs für das Bilanzsteuerrecht

Der aus dem Recht der notleidenden Unternehmen entwickelte Begriff bezieht sich zwar hauptsächlich auf die Beschaffungsseite, während die schwebenden Auseinandersetzungsgeschäfte nur auf der Absatzseite auftreten können, doch erscheint der zuletzt genannte Begriff deshalb für eine Übernahme in das Bilanzsteuerrecht nicht besser geeignet zu sein, weil es nach der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise mehr auf die gleichartige buchmäßige Behandlung und damit auf den einheitlichen Ausweis in der Steuerbilanz ankommt. Wird wie bei dem konkursrechtlichen Begriff versucht, das schwe-

bende Auseinandersetzungsgeschäft dadurch nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten einzuengen, daß es hinsichtlich des damit verbundenen Gewinnes oder Verlustes als erfüllt gelten soll, sobald geliefert oder geleistet ist, dann entfallen zwar die Vorgänge 4. bis 6., doch bleibt die verwirrende Vielfalt der durch den Begriff noch gedeckten Geschäftsvorfälle. Daher kann davon abgesehen werden, den auf die Handelsgesellschaften und die stille Gesellschaft begrenzten Begriff des schwebenden Auseinandersetzungsgeschäfts auch auf die zur doppelten Buchführung verpflichteten Einzelkaufleute und die Kapitalgesellschaften deshalb zu erweitern, weil das Bilanzsteuerrecht sich auch auf diesen Kreis von Steuerpflichtigen erstreckt. Es erscheint aus den gleichen Gründen, wie sie bei dem auf notleidende Unternehmen anzuwendenden Begriff maßgebend sind, nicht vertretbar, den Begriff des schwebenden Auseinandersetzungsgeschäfts auf das Bilanzsteuerrecht zu übertragen. Das gilt auch, wenn versucht wird, ihn in dem angedeuteten Sinne nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten abzuwandeln. Die Ursache dafür, daß der Begriff des schwebenden Auseinandersetzungsgeschäfts den Anforderungen so wenig entspricht, die an einen bilanzrechtlichen Begriff zu stellen sind, dürfte in deren verschiedenartiger Zwecksetzung zu suchen sein. Während der Begriff in den Bestimmungen über die Auseinandersetzung mit dem ausgeschiedenen Gesellschafter dazu dient, einen gerechten Interessenausgleich dadurch zu ermöglichen, daß der Ausgeschiedene wie bei einer Veräußerung der Gesellschaft im Rahmen einer Abwicklung abzufinden ist, werden durch einen bilanzrechtlichen Begriff die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ausgelegt. Dazu ist es erforderlich, daß wirtschaftlich gleichartige Bilanzausweise oder Vorgänge zusammengefaßt werden. Gegenüber diesen Grundsätzen tritt die darin bestehende gemeinsame Grundlage zurück, daß der abgeschlossene Zeitraum gegenüber dem nachfolgenden grundsätzlich genauso abzugrenzen ist, wie sich der Ausgeschiedene mit der Gesellschaft auseinanderzusetzen hat.

## 2. Hauptteil

### DER WIRTSCHAFTLICHE BEGRIFF DES SCHWEBENDEN GESCHÄFTS IM BILANZSTEUERRECHT

#### § 1. Die allgemeinen Bewertungsätze der Steuerbilanz

##### I. Das Realisationsprinzip

##### a) Das Ziel des Realisationsprinzips

Bevor auf die schwebenden Geschäfte im Bilanzsteuerrecht eingegangen werden kann, sind die auf sie einwirkenden und damit auch begrifflich formenden allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze zu erläutern.<sup>172)</sup>

Diese Grundsätze sollen damit über die Bilanzierungspraxis hinaus, soweit diese bei der Kritik an der Übertragbarkeit der juristischen Begriffe auf das Bilanzsteuerrecht auf einzelne Fälle begrenzt gezeigt wurde, systematisch dargestellt werden. Die Bilanzierungsgrundsätze befassen sich mit der Bewertung des steuerlich maßgebenden Vermögens,<sup>173)</sup> das nicht nur von den bereits abgewickelten, sondern auch von den noch schwebenden Geschäften beeinflusst wird. Zu den Bewertungsgrundsätzen gehören nach Koch das Realisations- und

---

172) Im Urteil v.24.1.1961 I 200/60 S BStBl 1961 III S.118 spricht der BFH von allgemeinen für schwebende Geschäfte geltenden Bilanzierungsgrundsätzen.

173) Nach Schönherr, Der Vermögensbegriff des Steuerrechts, S.105 ist das Vermögen im Sinne des Steuerrechts aufgrund einer überwiegend wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu beurteilen. Daher ist darunter, S.161, der Inbegriff steuerlich bewertbarer Wirtschaftsgüter zu verstehen, die ein Steuerpflichtiger wirtschaftlich beherrscht mit Ausnahme der nach positivem Recht ausdrücklich auszuschheidenden Wirtschaftsgüter und unter Abzug der Schulden nach näherer Maßgabe der gesetzlichen Regelung.

das Imparitätsprinzip sowie das beide beherrschende Prinzip der Vorsicht.<sup>174)</sup>

b) Die Gewinnverwirklichung bei Lieferungen

Nach dem Realisationsprinzip dürfen in der Bilanz nur bereits realisierte Gewinne ausgewiesen werden.<sup>175)</sup> So ist der Gewinn beispielsweise bei einem Kaufvertrag grundsätzlich erst verwirklicht, wenn die Gefahr des zufälligen Untergangs und der zufälligen Verschlechterung der Sache auf den Käufer übergegangen ist. Das geschieht im allgemeinen, sobald der Verkäufer die Sache an den Käufer oder beim Versendungskauf an die Beför-

- 
- 174) Siehe Koch, Die Problematik des Niederstwertprinzips WPg. 1957 S.4 f. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung schließen diese Bewertungsgrundsätze in sich ein. S.63. Das Realisationsprinzip gilt daher nach Koch, Zur Problematik des Teilwerts, ZfHf 1960, S.325, auch steuerlich.
- 175) So von vielen: Bouffier, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Bd.1 Stichwort: Grundprinzipien der Bewertung, Sp.1069, Adler u.a. § 129 AktG Tz 63, Mellerowicz, in: Großkommentar, § 129 AktG Anm.9 u. Ascher, Die Steuerbilanz, S.107. Das Verbot des Ausweises nicht realisierter Gewinne gilt nach Trumpler, die Bilanz der Aktiengesellschaft, S.94 gleichermaßen für Aktiengesellschaften, Einzelkaufleute und Personengesellschaften. Von den vielen bilanzrechtlichen Entscheidungen: RFH v. 4.11.1925 VI A 491/25 BStBl 1926 S.33, v. 17.4.1929 VI A 594/27 StW 1929 Urteil Nr.506, v. 30.5.1933 VI A 1657/32 BStBl 1933 S.1012, BFH v. 25.9.1956 I 103/55 U. BStBl 1956, III S. 349/50, v. 18.12.1956 I 84/56 U. BStBl 1957 III S.37.

derungsperson übergibt.<sup>176)</sup> Hat der Käufer die Ware bereits bezahlt, lagert sie aber noch versandbereit beim Verkäufer, darf der zuletzt Genannte nach der Steuerrechtsprechung wählen, ob er den Gewinn bereits dann oder erst mit der Absendung als verwirklicht ansehen will.<sup>177)</sup>

176) Siehe Bühler, - Scherpf, S.270. Dem ist der im Urteil des RFH v.10.1.1934 VI A 610/32 StuW. 1934 Nr.210 entschiedene Fall gleichzusetzen. Danach sonderte der Verkäufer bei auf Abruf lautenden Lieferungsverträgen die nicht fristgemäß abgerufenen Mengen dadurch aus, daß er sie dem Käufer berechnete u. ihm ausdrücklich auf dessen Gefahr zur Verfügung stellte. Dem entspricht es, wenn der Verkäufer die Ware, wie in dem Gutachten des Deutschen Industrie- u. Handelstages in RFHE v.22.10.1931 VI A 935/30 Bd. 29.S.276 ff. mitbehandelt, bei seinem Lieferanten zugunsten des Käufers auf dessen Gefahr u. Rechnung ausgesondert lagern läßt. Auf die Übertragung des Eigentums an der verkauften Ware kommt es daher ebensowenig an wie darauf, daß der Abnehmer den Kaufpreis entrichtet hat. Der besonders bei Ratenverkäufen übliche Eigentumsvorbehalt ist demnach wirtschaftlich unerheblich. Siehe WP-Handbuch 1959, S.534 u. Eisenblätter, NWB Fach 17, S.240. Bei Treuhandverhältnissen ist deshalb nach Ahlbäumer, Treuhandverhältnisse im Steuerrecht, S.35 steuerlich das sog. wirtschaftliche Eigentum entscheidend. Der Treuhänder erwirbt oder veräußert wie der Kommissionär zwar das rechtliche Eigentum an einer Sache, doch verändert sich dadurch nur das Vermögen des Treugebers. Dementsprechend ist bei Sicherungsübereignungen das Sicherungsgut wirtschaftlich dem Sicherungsgeber zuzurechnen. Siehe Ahlbäumer, S.37. Ebensowenig behindert eine Verpfändung das wirtschaftliche Eigentum des Pfandgebers. So Mutze, Aktivierung und Bewertung immaterieller Wirtschaftsgüter, S.174.

177) Der BFH hat im Urteil v. 8.5.1952 IV 403/51 U.BStBl 1952 III S.173 die Rechtsprechung des RFH, die sich besonders in der Entscheidung v. 22.10.1931 VI A 935/30 Bd.29 S.276 ff. zeigt, bestätigt. Danach darf der Gewinn als realisiert angesehen werden, wenn die vorausbezahlte Ware am Bilanzstichtag beim Verkäufer versandfertig bereit liegt, ohne daß er sie dem Käufer bereits berechnet oder ausdrücklich zur Verfügung gestellt hat. Auf den Gefahrenübergang komme es infolgedessen nicht schlechthin an. Solange der Verkäufer die Ware noch nicht endgültig hergestellt oder noch nicht beschafft hat, ist dagegen der Gewinn nicht verwirklicht, weil nach Helpenstein, Wirtschaftliche und steuer-

Dem ist entgegen zu halten, daß die Ware auch wirtschaftlich gesehen noch nicht in das Vermögen des Käufers übergegangen ist, denn solange der Kunde nicht ausdrücklich das Verfügungsrecht erhalten hat und damit das Bestandsrisiko trägt, gehört sie noch zu dem Vermögen des Verkäufers. Da es die Rechtslehre zu den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung für unzulässig hält, unter diesen Voraussetzungen einen Gewinn als realisiert auszuweisen,<sup>178)</sup> wird die Steuer-

liche Erfolgsbilanz, S. 541, die noch ausstehenden Kosten über das vorgesehene Maß hinaus steigen können. Dann ist es möglich, daß anstelle des vor-kalkulierten Gewinns ein Verlust entsteht. Der ausgewiesene Gewinn muß daher mit an Gewißheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr beeinträchtigt werden können. Daher ist höchstens der vertraglich vereinbarte Verkaufspreis, vermindert um die noch ausstehenden Ablieferungskosten u. einen Risikoabschlag wegen der noch bestehenden Verlustgefahr anzusetzen. Der OFH, Urteil v. 13.1.1950 IV 62/49 StuW 1950 Nr.49 schließt in Höhe der Vorauszahlung auf eine Teilabnahme, sofern, wie bei den bereitgestellten Waren, die eigene Leistung mit keinem Risiko mehr belastet ist. Darauf bezieht sich der BFH in seiner Entscheidung v. 25.9.1956 I 103/55 U. BStBl 1956 III S. 349 mit der Bemerkung, daß ein Gewinn auch verwirklicht sein könne, wenn die Abnahme der Lieferung durch den Kunden mit keinem beachtlichen Risiko mehr verbunden sei.

- 178) Im Falle der RGZ-Entscheidung v. 5.11.1912 Rep.II 262/12 Bd.80 S.334 ff. zu § 42 GmbHGes:befand sich die fertig hergestellte Ware im Gewahrsam und Eigentum der GmbH., ohne daß schon Versendungsmaßregeln getroffen waren. Dieser Warenbestand wurde nur z.T. dazu benötigt, die vorliegenden Aufträge zu erfüllen. Das RG hielt die Bewertung des gesamten Bestandes an fertiggestellten Erzeugnissen mit den teils vereinbarten, teils erzielbaren Verkaufspreisen für zulässig, weil sich § 42 GmbHGes. nicht auf § 261 Nr.2 HGB, sondern auf § 40 Abs.2 HGB beziehe. Demgegenüber ist festzustellen, daß die jetzt in § 133 Ziff.3 AktG enthaltene Forderung, bei dem Umlaufvermögen nicht über die Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinauszugehen, zu den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung gem. § 38 Abs.1 gehört, die gem. § 41 Abs.1 GmbH auch für die GmbH gelten. Diese Kosten stellen damit den Wert dar, der den Waren gem. § 40 HGB beizulegen ist. Diese Auslegung der Buchführungsgrundsätze stützt sich auf Schlegelberger, Geßler, § 38 HGB Anm. 18. Demgemäß haben diese

rechtsprechung dem folgen müssen, weil die Steuerbilanz insoweit gem. § 5 EStG an die Handelsbilanz gebunden ist. Die Finanzverwaltung hält sich dagegen im Zweifel an die Eigentumsübertragung, auch wenn die Ware für Rechnung und Gefahr des Käufers beim Verkäufer lagert.<sup>179)</sup> Bei Grundstücksverkäufen kommt es weniger auf den Übergang des Bestandes als auf den des Bewirtschaftungs-

---

Grundsätze sich nicht nur nach den Gewohnheiten einer vergangenen Zeit zu richten, sondern auch die letzten betriebswirtschaftlichen Erkenntnisse zu berücksichtigen. Der Verkäufer darf deshalb den zunächst nur rein rechtlichen Anspruch auf den Kaufpreis erst als Forderung aktivieren, wenn er die Verfügungsmacht abgegeben hat u. daraufhin die Gefahr übergangen ist. Das kann nach Mutze, S.174 auch dadurch geschehen, daß Konnossemente, Ladescheine, Frachtbriefe oder indossable Lagerscheine ausgehändigt werden. Schilling, in: Hachenburg, § 42 GmbHGes. Anm. 25, bestätigt, daß die damalige Ansicht des RGZ überholt ist, weil sie nach der heutigen Auffassung gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstoße, ohne daß er seinen Standpunkt näher begründet. Der gleichen Meinung sind Baumbach u. Hueck, § 42 GmbHGes. Anm. 5 u. WP-Handbuch 1959 S.36, die hier anstelle vieler genannt werden. Das nach der Steuerrechtsprechung eingeräumte Wahlrecht ist daher als unzulässig anzusehen.

179) So vertritt die OFD Koblenz in der Rdanw. v. 13.6.1955 S. 2144/ S.2130 A in: DB 1955 S.615 über die Abgrenzung der Weinbestände u. der Forderungen in den Bilanzen der Weingüter den Standpunkt, daß der Versteigerer der Weine seinen Gewinn erst ausweisen darf, wenn der Ansteigerer sie voll bezahlt hat, weil erst dann das bis dahin vorbehaltene Eigentum auf ihn übergeht. Auch der Deutsche Industrie- u. Handelstag hielt in dem Gutachten, das mit der RFHE v. 22.10.1931 VI A 935/30 Bd. 29 S.282 veröffentlicht wurde, den Zahlungseingang für entscheidend. Wirtschaftlich gesehen kommt es dagegen auf den Zuschlag an, da der Ansteigerer nach dem in der Rdanw. mitgeteilten Sachverhalt bereits von da ab das Bestandsrisiko übernimmt. So auch Helpenstein, S.539 f. Falkenroth, DB 1957 S. 1207 ff. bestätigt, daß die Eigentumsübertragung nicht maßgebend ist, sofern der Käufer die Ware abgenommen hat. Das ist aber wirtschaftlich geschehen, sobald die Ware für seine Rechnung und Gefahr beim Verkäufer lagert.

risikos an.<sup>180)</sup> Wie die bisher behandelten Fälle erkennen lassen, wirkt sich das Verbot des Ausweises nicht realisierter Gewinne nur auf der Absatzseite aus.<sup>181)</sup> denn bei den Beschaffungsgeschäften kann auch dann nicht von selbständigen Gewinnen im Sinne des Realisationsprinzips gesprochen werden, wenn daraus nachträglich, etwa in der Form von Rabatten, Boni oder Warenrückvergütungen<sup>182)</sup> Ansprüche entstehen. Solche

---

180) In dem vom FG. Karlsruhe im Urteil v. 9.10.1957 II 206/57 EFG 1958 S.86 entschiedenen Falle waren die Gefahr des zufälligen Unterganges oder der zufälligen Verschlechterung in 1954, die Nutzungen und Lasten dagegen erst am 1.1.1955 auf den Käufer übergegangen. Das FG hielt den Gewinn in 1955 für verwirklicht, weil der Kaufvertrag erst mit dem Übergang des Bewirtschaftungsrisikos im wesentlichen erfüllt sei, so daß darin die Übergabe gesehen werden könne. Nach v.Wallis, in: Hübschmann, Hepp, Spitaler, § 11 StanzG Anm.5 hat der Käufer damit das wirtschaftliche Eigentum erworben. Die Auflasung wurde deshalb ebensowenig wie die Grundbucheintragung als letztlich entscheidend angesehen. Da beiden keine allgemeinen oder speziellen Risiken entgegenstanden, war in einem vom RFH beurteilten Sachverhalt (Entscheidung v. 22.4.1927 I A 96/97 Bd.21 S.123) nicht zu befürchten, daß der bereits vereinnahmte Kaufpreis zurückgezahlt werden mußte. So auch Bühler, Scherpf, S.270. Der Abschluß eines notariellen Kaufvertrages muß dagegen gem. RFH-Urteil v. 3.12.1931 VI A 2054/30 StuW 1932 Nr.426 als unabdingbar vorausgesetzt werden. Herrmann; Heuer, § 5 EStG Anm. 70, verlangen, daß der Kaufpreis in einem solchen Falle voll entrichtet sein müsse. Das erscheint zumindest dann nicht notwendig, wenn keine besonderen Umstände die Eigentumsübertragung behindern.

181) Bei Kaufgeschäften nach Mutze, S.176, nur auf Seiten des Verkäufers u. Lieferanten.

182) Nach Uecker, Wpg 1955, S.394 stellt der Rabatt einen Nachlaß auf den reinen Warenpreis dar. Der Bonus (S.422) ist ebenfalls ein Preisnachlaß, doch wird er von den Einzelumsätzen gelöst nachträglich ausgeschüttet. Mit den Warenrückvergütungen (S.472) erstatten die Genossenschaften wie bei dem Bonus die Kaufpreise teilweise zurück, Bühler, Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, S.199 sieht in dieser Rückvergütung solange keine Gewinnausschüttung, wie sie sich nach dem Umsatz richtet. Er weist daraufhin, daß die Verbrauchergenossenschaften mit den Rückvergütungen dem Rabattgesetz unterliegen. Auch der BFH unterscheidet in dem

Ansprüche sind zwar genauso wie die Forderungen aus Warenlieferungen zu aktivieren,<sup>183)</sup> doch mindern sie wirtschaftlich gesehen, lediglich die Anschaffungskosten.<sup>184)</sup>

Das Realisationsprinzip erstreckt sich nicht deshalb sinngemäß umgekehrt auf die Beschaffungsseite, weil der Käufer seine Verbindlichkeiten aus Warenlieferungen im allgemeinen unter demselben Datum und grundsätzlich in derselben Höhe erfaßt, wie der Verkäufer seine entsprechende Forderung bucht.<sup>185)</sup> Aus den Anschaffungen sind vielmehr solange keine Gewinne zu erwarten, wie sie sich nicht durch Veräußerungsgeschäfte in Lieferungen auf dem Absatzmarkt niederschlagen.<sup>186)</sup>

---

Gutachten vom 8.9.1953 I D 2/52 S.Bd. 58 S.329 ff. zwischen einer solchen Kaufpreisrückgewähr und dem Reingewinn. Im Urteil v. 25.8.1953 I 38/53 u. Bd. 58 S.320 ff. hat er die Warenrückvergütungen bei einer Genossenschaft dementsprechend als Betriebsausgaben anerkannt.

- 183) So gem. BFHE v.25.9.1956 I 103/35 u. BStBl 1956 III S. 349 auch dann, wenn kein klagbarer Anspruch besteht. Nach der RFHE v. 5.12.1928 VI A 1565/28 RStBl 1929 S.128 war der damit vergleichbare Anspruch auf Gutschrift einer Umsatzprämie zu aktivieren, weil er einen Vermögensgegenstand darstellt, der nach § 40 Abs.2 HGB in der Bilanz zu erfassen ist.
- 184) Siehe Uecker, WPg. S. 394 hinsichtlich der Rabatte u. S.422 hinsichtlich der Boni sowie RFHE v.11.12.1929 VI A 446/29 RStBl 1930 S.197.
- 185) Im Bilanzsteuerrecht ist das Geschäft jeweils nur vom Standpunkt eines Vertragspartners aus zu beurteilen. So Eisenblätter, NWB Fach 17 S. 235. Diese subjektive Betrachtungsweise kann im Gegensatz zu der nur auf den Vertrag und damit auf alle daran Beteiligten gerichteten objektiven Sicht zu unterschiedlichen Ergebnissen führen. So hat z.B. der Verkäufer die Forderung zu aktivieren, sobald die Ware abgesandt ist. Der Käufer braucht die entsprechende Verpflichtung grundsätzlich erst zu passivieren, wenn die Ware bei ihm eingeht.
- 186) In der BFHE v. 25.9.1956 I 103/55 U, BStBl 1956 III S.349 wird zwar beim Käufer die Frage aufgeworfen, ob der auf den Bonus entfallende Gewinn als realisiert anzusehen sei, doch ist dem entgegen zu halten, daß der darauf beruhende rechtlich selbständige Anspruch nicht für sich, sondern nur in dem ausschlaggebenden wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Beschaffungsgeschäften gesehen werden darf, auf die er sich bezieht.

c) Die Gewinnverwirklichung bei anderen Leistungen

Nach den für die Lieferungsverträge entwickelten Grundsätzen ist der Zeitpunkt der Gewinnverwirklichung bei Geschäften sinngemäß zu bestimmen, die andere Leistungen zum Ziele haben. Dazu wird im allgemeinen vorausgesetzt, daß der Anspruch auf die Gegenleistung rechtlich entstanden ist. Der Ausweis des verwirklichten Gewinnes läßt sich infolgedessen nicht dadurch hinauszögern, daß die Rechnungen erst später ausgestellt werden.<sup>187)</sup>

---

187) Der BGH betonte in seinem Urteil v. 18.10.1956 4 StR 166/56 BStBl 1957 I S.122, daß Kundenforderungen erst zu aktivieren sind, wenn die Leistungen vorher berechnet wurden. Dabei setzte er voraus, daß nicht ungleichmäßig verfahren wird, um der Steuerprogression auszuweichen. So auch van der Velde, WPG 1950 S.488 ff. Demgegenüber verlangte der BFH in der Entscheidung v. 2.9.1954 IV 159/53 U BStBl 1954 III S.314, daß die Forderungen aktiviert werden müssen, sobald sie als Wirtschaftsgut entstanden sind. Die Auffassung des RFH im Urteil v. 5.8.1931 IV A 1103/31 StW 1931 Nr.891, nach der ein Arzt die noch nicht liquidierten Honorarforderungen nicht zu aktivieren brauchte, bezeichnete er, weil nicht ausreichend begründet, als überholt. Im 3. Leitsatz des Urteils v. 28.1.1960, IV 226/58 S. StW 1961 Nr.4 stellte der BFH den Grundsatz auf, daß Honorarforderungen, die bürgerlich-rechtlich entstanden sind, weil die vertragliche Leistung vollendet ist, auch dann aktiviert werden müssen, wenn dem Auftraggeber noch keine Rechnung erteilt wurde. Die Rechnungsstellung sei nur ein Indiz, aber keine rechtsbegründende Voraussetzung für die Aktivierung. So auch Mutze, S.173. Mit der BFHE v. 12.3.1954 I 135/53 S BStBl 1954 III S.149 übereinstimmend sei im allgemeinen zu aktivieren, wenn der Kaufmann alles getan habe, was er zu leisten sich verpflichtet habe, da dieser Zeitpunkt mit der Abnahme durch den Kunden zusammenträfe. Siehe auch Littmann, Komm. z. EStG, §§ 4,5 EStG Anm. 214. Der BFH betont in der Entscheidung v. 29.11.1956 IV 206/55 U BStBl 1957 III S.234, daß die Abnahme der Leistung durch den Auftraggeber regelmäßig nicht entscheidend ist, weil ihr im allgemeinen keine bedeutenden Risiken entgegenstehen.

Genauso wie in dieser Frage hat der BFH auch bei der Aktivierung von Provisionsforderungen die Rechtsprechung des RFH aufgegeben.<sup>188)</sup> Daher wird der Handelsvertreter seinen Gewinn erst als verwirklicht ausweisen, wenn der Unternehmer den durch ihn erhaltenen Auftrag ausgeführt hat, weil bis dahin erhebliches Risiko besteht, daß der Unternehmer von einer Lieferung oder Leistung absieht.<sup>189)</sup> Problematisch erscheint auch hier, daß der BFH dem Handelsvertreter das Wahlrecht einräumt, seine Forderung schon vorher zu aktivieren.<sup>190)</sup> Dem läßt sich entgegenhalten, daß der Handelsvertreter seinen Gewinn bereits verwirklicht hat, wenn der Unternehmer an den Auftrag rechtlich gebunden

- 
- 188) Der RFH hielt es für ausreichend, daß der Auftrag vermittelt und dem Geschäftsherrn angezeigt ist. So RFHE v. 15.2.1939 VI 839/840/38 Bd.46 S.143 u. v.24.3.1943 VI 318/42 RStBl 1943 S.449.
- 189) Das trifft nach dem Leitsatz der BFHE v.12.3.1954 I 135/53 S BStBl 1954 III S.149 auf den Vermittlungsagenten zu, sofern die Provision von der Ausführung des Geschäfts abhängig gemacht ist. Für den Abschlußagenten gilt das ebenfalls, wenn mit der Ausführung des Geschäfts ähnliche erhebliche Unsicherheiten verbunden sind. So BFHE v. 18.3.1954 IV 515/53 U BStBl 1954 III S. 157. Damit hat der Handelsvertreter seine Provisionsforderungen etwa zur gleichen Zeit zu aktivieren, wie der Unternehmer die dem entsprechende Verbindlichkeit gem. RFHE v. 24.3.1943 VI 318/42 RStBl 1943 S.449 u. BFHE v.21.7.1953 I 79/53 U BStBl 1953 III S. 247 passivieren muß. Diese weitgehende Gleichzeitigkeit darf nach Mutze, S.180 nicht uneingeschränkt gefordert werden.
- 190) Der Handelsvertreter soll nach der BFHE v.12.3.1954 I 135/53 S BStBl. 1954 III S.149 wählen dürfen, weil er die rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalles, insbesondere das Ausmaß des Risikos für die Durchführung des Geschäfts und den Eingang der Zahlung des Kunden am besten selbst beurteilen kann. Demgegenüber führt Hoffmann, FR 1954 S.371 zutreffend aus, daß mit dem Zahlungswagnis nicht die Frage berührt wird, ob ein Gewinn als verwirklicht, sondern nur in welcher Höhe er als entstanden anzusehen ist. Koch, in: ZfHf 1960 S.335 geht daher davon aus, daß sich der Verkauf auf Ziel in einen Barverkauf mit anschließender Kreditgewährung aufteilen läßt.

ist, denn nach § 87 a Abs. 3 u. 5 HGB entsteht der Provisionsanspruch grundsätzlich und unabdingbar auch, sofern das Geschäft ganz oder teilweise nicht oder nicht so ausgeführt wird, wie es abgeschlossen wurde.<sup>191)</sup>

Die Provisionsforderung ist damit zu diesem Zeitpunkt nicht als wesentlich unsicherer anzusehen als nach dem der Unternehmer geleistet hat. Wie bei den Honorarforderungen richtet sich die Gewinnrealisierung aus Provisionsansprüchen nicht notwendig nach deren Abrechnung.<sup>192)</sup>

- 191) Der Unternehmer wird rechtlich gebunden, wenn er das lediglich vermittelte Geschäft annimmt oder wenn der Handelsvertreter es in seinem Namen abschließt. Siehe § 84 Abs.1 HGB § 87 a Abs.3 HGB trat nach Baumbach; Duden, § 84 HGB Anm.1 D am 1.12.1953 in Kraft. Der BFH hat sich bisher nur in dem Urteil v.29.11.1956 IV 206/55 U BStBl. 1957 III S.234 zu § 87 a HGB geäußert, obwohl der Sachverhalt noch nicht darunter fiel. Danach habe die Neuregelung nichts daran geändert, daß der Provisionsanspruch erfolgsbedingt sei und infolgedessen nicht nur von dem Abschluß, sondern auch von der Ausführung des Geschäfts abhängig bliebe. Der BFH stützte sich dabei auf Schröder, in: Schlegelberger; Geßler, Komm.z.HGB 1.Bd. § 87 HGB Anm.1. Würdinger, stellt demgegenüber in: HGB-RGRK 1.Bd. § 87 HGB Anm.4 II ausschließlich auf den Vertragsabschluß ab. Der Vertreter trage daher nicht das Risiko der Nichterfüllung aus Gründen, die der Unternehmer zu vertreten hat. Wenn der Provisionsanspruch auch rechtlich erst entsteht, sobald und soweit der Unternehmer den Auftrag ausgeführt hat, so ist dies wirtschaftlich als nicht entscheidend anzusehen, denn dem Handelsvertreter steht die Provision im allgemeinen auch zu, sofern diese aufschiebende Bedingung nicht eintritt.

In der Entscheidung v. 25.2.1958 I 244/56 U BStBl. 1958 III S.168, die sich noch auf einen vor der Novelle zum HGB liegenden Tatbestand bezog, hat der BFH die Kommissionsforderungen der Schiffsmakler den Provisionsansprüchen gleichgestellt.

- 192) In der Entscheidung v.18.3.1954 IV 515/53 U BStBl. 1954 III S.159 stimmte der BFH einem Gutachten des Instituts Finanzen und Steuern insoweit zu, als er die Abrechnung des Unternehmens als wesentlich für den Zeitpunkt ansah, zu dem der Handelsvertreter seinen Gewinn verwirklicht. Dem folgte Hoffmann, in FR 1954 S.371. Nach der BFHE v.29.11.1956 IV 206/55 U BStBl. 1957 III S.234, muß der Vertreter

d) Die Bewertung nach dem Realisationsprinzip

Da der Gewinn im Sinne des Realisationsprinzips sich auf die verkaufsfertigen Waren oder Erzeugnisse bezieht, zeigt er sich bei der Gegenüberstellung der erzielbaren oder bei den auftraggebundenen Beständen an halbfertigen Erzeugnissen und Waren bereits vereinbarten Preise mit den Selbstkosten. Um dem Realisationsprinzip entsprechend den Ausweis noch nicht verwirklichter Gewinne zu verhindern, sind die Vermögensgegenstände grundsätzlich mit den Kosten, jedoch abzüglich derjenigen Kosten anzusetzen, die entweder noch nicht entstanden oder zwar angefallen sind, aber erst zu einem späteren Zeitpunkt verrechnet werden dürfen.<sup>193)</sup> Infolgedessen werden die Warenvorräte mit den Anschaffungs- und die Bestände an halbfertigen sowie fertigen Erzeugnissen mit den Herstellungskosten bewertet. Bei der Bewertung werden grundsätzlich gleichbleibende Verhältnisse vorausgesetzt. Dazu gehört, daß das Unternehmen fortgeführt wird.<sup>194)</sup>

Das Realisationsprinzip und damit der Ansatz zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gilt uneingeschränkt sowohl für die Handels- als auch für die Steuerbilanz.<sup>195)</sup>

---

sich dagegen bei seinem Geschäftsherrn ggf. darüber unterrichten, welche der durch ihn herbeigeführten Geschäfte ausgeführt wurden. Die Bilanzierung der Provisionsforderungen dürfe nicht von der Zufälligkeit abhängig gemacht werden, wann dem Handelsvertreter die Rechnung zuginge.

- 193) Schon Helpenstein, S.543, hat darauf hingewiesen, daß die bis zur Gewinnrealisierung noch entstehenden Kosten nicht aktiv und passiv z.B. als Rückstellungen vorweggenommen werden dürfen.
- 194) Brönner, Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht, S.12 betont, daß nach § 40 HGB der Wert anzusetzen sei, den der Gegenstand besitzt, wenn die Fortdauer des Unternehmens und nicht etwa dessen Liquidation vorausgesetzt wird. Auf die von ihm angegebene Zivilrechtsprechung kann hier nur verwiesen werden. So auch Brunnengräber, S.35 ff.
- 195) Siehe Koch, in: ZfHf 1960 S.325 f. Werden diese Wertansätze, wie es handelsrechtlich zulässig ist,

e) Die Ausnahmen von dem Realisationsprinzip

Das Realisationsprinzip verhindert zwar in erster Linie, daß sich in den Jahresabschlüssen unrealisierte Gewinne auswirken, doch gebietet es damit nicht nur handels- sondern vor allem auch steuerrechtlich, die verwirklichten Gewinne auszuweisen.<sup>196)</sup> Diese Forderung kann der Steuerpflichtige außer acht lassen, wenn er bestimmte Voraussetzungen erfüllt. Dazu gehört beispielsweise, daß die stille Reserve des Wirtschaftsgutes, das aus dem Betriebsvermögen ausscheidet, auf das beschaffte Ersatzwirtschaftsgut übertragen werden darf.<sup>197)</sup>

---

unterschritten, dann erhöht sich dadurch nicht der noch unrealisierte Gewinn, sondern es werden stille Reserven gebildet.

196) Siehe Littmann, Eberhard, a.a.O., §§ 4,5 EStG Anm. 204 und Ascher, Theodor, a.a.O., S.252.

197) Das ist z.B. bei einem Aktientausch zulässig, wenn die neue Beteiligung dieselbe Aufgabe erfüllt wie die aufgegebene, etwa die Einflußnahme auf einen wesentlichen Zulieferer. So in RFHE v.10.4.1940, VI 754/39 RStBl. 1940 S.595 f. Der BFH fordert in seinem Gutachten v.16.12.1958 I D 1/57 S BStBl. 1959 III S.30 ff. eine Wert-, Art- und Funktionsgleichheit. Da der Tausch in den Verkauf des hingeggebenen und den Kauf des erhaltenen Gutes zerlegt wird, ist das Realisationsprinzip darauf uneingeschränkt anzuwenden. Werden dagegen Anlagegüter getauscht oder sogar veräußert, dann ist gem. BFHE v.17.5.1952 I 4/52 BstBl. 1952 III S.208 ff. nicht zu vermuten, daß der Kaufmann die stillen Reserven verwirklichen will. Zu den Ausnahmen gehören auch die Geschäfte, bei denen das Wirtschaftsgut gegen den Willen des Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen ausscheidet, z.B. durch behördlichen Eingriff wie Enteignung gegen eine gewinnbringende Entschädigung, so in der RFHE v. 3.5.1944, VI 11/44 BStBl. 1944 S. 619 f., nicht dagegen schon bei einem Andienungs- oder Kontrahierungszwang, wohl aber bei der Auflösung stiller Reserven durch höhere Gewalt wie Brand, Überschwemmung, Schiffsuntergang und andere Katastrophen, soweit insbesondere Versicherungen einen über die Buchwerte hinausgehenden Schadensersatz leisten. Siehe Bühler; Scherpf, S.252 hauptsächlich zu den steuerfreien Rücklagen für Ersatzbeschaffungen und Brönner, Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht, S.342-49 über Brandschäden, einschließlich der dort angegebenen Rechtsprechung,

Privatentnahmen sind dagegen nicht von dem Realisationsprinzip befreit.<sup>198)</sup> Bedeutender als diese Fälle erscheinen die Ausnahmen von dem Grundsatz, daß nur verwirklichte Gewinne ausgewiesen werden dürfen. So kann der Steuerpflichtige sich bei einer langdauernden Auftragsfertigung hauptsächlich im Baugewerbe und im Schiffbau entscheiden, ob er bereits den noch nicht entstandenen Gewinn berücksichtigen oder mit dessen Ausweis bis zur Ablieferung oder Abnahme warten soll.<sup>199)</sup> In dem zuerst genannten Falle muß die Verwirklichung des vorweggenommenen Gewinns ausreichend gesichert sein. Der auszuweisende, noch nicht realisierte Gewinn muß sich daher nach der Leistung des Betriebes richten. Im Gegensatz zu der vermutlich kriegsbedingten Auffassung des RdF können die Steuerpflichtigen nach der Rechtsprechung des RFH sowie des OFH und des BFH nicht dazu gezwungen werden, noch nicht realisierte Gewinne aus einer lang-

---

insbesondere RFHE v.10.8.1938 VI 494/38 RStBl. 1938 S.915, BFHE v.3.9.1957 I 315/56 U BStBl. 1957 III S.386 f. über Grundstücksverkauf und -tausch unter dem Druck der Enteignung sowie BStR 1960 Abschn. 35 .

198) Siehe Ascher, S.201 und Graener, v.Wallis, S.60 ff. Anm. 103-107.

199) Dieses Wahlrecht setzt voraus, daß noch keine Bauteile abgenommen oder gegenüber dem Bauherrn endgültig abgerechnet wurden, da dann gem. RFHE v. 30.10.1929 VI A 1052/28 RStBl. 1930 S.9; v.22.10.1931 VI A 935/30 Slg.Bd.29 S.276 ff., RStBl. 1932 S.13; v.22.2.1935 VI A 801/33 RStBl. 1935 S.709; OFHE v.13.1.1950 IV 62/49 StuW 1950 Nr.49 und BFHE v.18.12.1956 I 84/56 U BStBl. 1957 III S.27 entsprechende Teile des Gesamtgewinns als verwirklicht auszuweisen sind. Soweit der Auftraggeber bereits Zahlungen geleistet hat, ist gem. RFHE v.11.1.1939 VI 744/38 RStBl. 1939 S.323, die sich auf RFHE v. 22.10.1931 VI A 935/30 und vom 22.2.1935 VI A 801/33 stützt, zu prüfen, ob damit abgrenzbare Teilleistungen abgegolten wurden, da darin eine Teilabnahme gesehen werden muß, der die etwa vorbehaltene endgültige Abrechnung und Nachmessung nicht entgegensteht. Nach der OFHE v.12.1.1950 IV 62/49 ist dies bei Bauverträgen wegen der regelmäßig abschließenden Gesamtabnahme und der dabei auftretenden Mängelrügen nur selten anzunehmen.

dauernden Auftragsfertigung zeitanteilig oder entsprechend dem Baufortschritt in ihren Steuerbilanzen auszuweisen.<sup>200)</sup>

Das hinsichtlich des Ausweises nicht realisierter Gewinne unter bestimmten Voraussetzungen bestehende

- 200) Das gilt bei Bauten, soweit eine Teilnahme nicht vorgesehen ist gem. RFHE v. 5.2.1930 VI A 113/30 RStBl. 1930 S.328, weil der Bauvertrag erst mit der Abnahme des Baues erfüllt ist, ebenso RFHE v. 22.10.1931 VI A 935/30 und v.22.2.1935 VI A 801/33, soweit der Bauvertrag als Ganzes angesehen werden kann, und gem. RFHE v.18.11.1937 VI 607/37 StW 1938 Nr.17, v.11.1.1939 VI 744/38 RStBl.1939 S.323. OFHE v.13.1.1950 IV 62/49 sowie BFHE v. 18.12.1950 I 84/56 U, falls in der Abnahme ein bedeutendes Risiko liegt. Nach der RFHE v.11.1.1939 744/38 dürfen nicht gegen den Willen des Steuerpflichtigen noch nicht realisierte Gewinne besteuert werden. Daran ändert sich im allgemeinen auch nichts, wenn der Bauunternehmer erhebliche Voraus-Zahlungen insbesondere Abschlagszahlungen erhält. So gem. RFHE v.10.7.1929 VI A 542/28 Mrozek-Kartei § 19 EStG 1925 Nr.31, vom 18.11.1937 VI 607/37, v.11.1.1939 VI 744/38 und RFHE v.18.12.1950 I 84/56 U. Reinhard, Bd.3 S.69 hatte demgegenüber die Pflicht zur anteiligen Gewinnrealisierung damit begründet, daß dies der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erfordere und daß vor allem der Tatbestand gem. § 1 StAnpG nach nationalsozialistischer Weltanschauung zu beurteilen sei. Der RdF ist dem in seinem Erlaß über die Besteuerung baugewerblicher Arbeitsgemeinschaften v.5.6.1942 L. 1.400-177 III RStBl. 1942 S.617 zwar gefolgt, doch bestätigten der OFH in dem Urteil v. 13.1.1950 IV 62/49 StW 1953 Nr.49 und der BFH in der Entscheidung v.18.12.1956 I 84/56 U BStBl. 1957 III S.27 die dem entgegenstehende RFH-Rechtsprechung. Abgesehen davon, daß § 1 StAnpG durch das KRG Nr.12 v.11.2.1946 aufgehoben wurde, hat Reinhard Bd.3 S.69 den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung unzutreffend ausgelegt, weil darunter nicht der Ausweis möglichst gleichmäßiger Gewinne, sondern die Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen bei übereinstimmenden Tatbeständen oder bei einer typischen Gestaltung zu verstehen ist. So, Kühn, AO § 1 StAnpG Anm.3 bb S.654. In diesem Sinne wurde der Grundsatz in den vorstehenden Urteilen beachtet. Der dargestellten Rechtsprechung entspricht die herrschende Meinung in der Rechtslehre. Dafür statt vieler: Herrmann, Heuer, § 5 EStG Anm.70; Blümich, Falk, Steinbring, 1.Bd. § 5 EStG Anm.20 S.425 f. und Grass, in: Großkomm. zur Einkommensteuer, §§ 4,5 EStG Anm.40 S.177 ff.

Wahlrecht war in der Rechtsprechung lange Zeit umstritten, bis sich die Auffassung durchsetzte, daß es handelsrechtlich gesehen vor allem den Kapitalgesellschaften ermöglicht werden müsse, vorsichtig bemessene anteilige Gewinne bereits vor der Abnahme oder Übergabe auszuschütten, damit eine gleichmäßige Dividendenpolitik betrieben werden könne.<sup>201)</sup> Die Rechtslehre tritt ganz überwiegend für das Wahlrecht ein.<sup>202)</sup>

Als hauptsächlicher Gegner des Wahlrechts ist Helpenstein anzusehen.<sup>203)</sup>

---

201) Diese Begründung enthält das Gutachten des Deutschen Industrie- und Handelstages, das in der RFHE v. 22.10.1931 VI 935/30 Slg.Bd.29 S.284 f. veröffentlicht wurde. Der RFH betonte, daß kein erhebliches Risiko mehr bestehen dürfe, denn nur ein Gewinn, der mit an Gewißheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr beeinträchtigt werde, sei ausschüttungsfähig. Um dies beurteilen zu können, müsse auf die Verhältnisse des einzelnen Falls abgestellt werden. Dem folgt die RFHE v.22.2.1935 VI A 801/33 RStBl. 1935, S.709 zwar, doch versagte der RFH in dem entschiedenen Falle das Wahlrecht, weil der Steuerpflichtige vorher den Nicht-Ausweis des Gewinnes erkämpft hatte und daran nach Treu und Glauben gebunden blieb. Der OFH hat in der Entscheidung v.13.1.1950 IV 62/49 StuW 1950 Urteil Nr.49 auf das vom RFH eingeräumte Wahlrecht hingewiesen, es aber nicht ausdrücklich bestätigt. Aus der BFHE v. 18.12.1956 I 84/56 U BStBl. 1957 III S.27 kann nur insofern eine Billigung des Wahlrechts entnommen werden, als der Unternehmer seine Abrechnungsforderungen einschl. anteiliger Gewinne auch aktivieren darf, wenn er sie nicht wie in dem entschiedenen Falle in Höhe der Gewinnanteile gleichzeitig wertberichtigt.

202) Das gilt nicht nur für die in Fußnote 200 genannten Autoren, sondern auch für Bühler; Scherpf, S.456 und besonders Hoffmann, in FR 1950 S.89 bei der Besprechung der OFHE v.13.1.1950 IV 62/49, obwohl er zugesteht, daß ein Wahlrecht sich nicht auf § 6 EStG stützen läßt, sowie Klein, Walter, in: Handbuch des Bilanzsteuerrechts, Stichwort: Schwebende Geschäfte und Mutze, S.178.

203) Helpenstein, S.35 ff.

Nach seiner Auffassung solle der Ausweis des Gewinnes nicht von Zweckmäßigkeitserwägungen beherrscht werden. An die Stelle des subjektiven Ermessens des Unternehmers müßten objektive Voraussetzungen gesetzt werden. Außerdem würde das Wahlrecht einer ausreichenden gesetzlichen Grundlage entbehren, weil nach den Bewertungsbestimmungen des Einkommensteuergesetzes nur realisierte Gewinne ausgewiesen werden dürfen.<sup>204)</sup>

Darauf läßt sich erwidern, daß der Unternehmer den auszuweisenden Gewinn besonders bei mehrjährigen Fertigungszeiten auch beeinflussen kann, wenn er die Fertigstellung und damit die Abnahme im Rahmen der mit dem Auftraggeber getroffenen Vereinbarungen entweder hinauszögert oder vorverlegt. Ferner kann der Unternehmer bei einzelnen Bauwerken eine Abnahme von vornherein oder erst nachträglich vereinbaren. Diese Möglichkeiten können im Einzelfalle sehr weit gehen. Während der Ausweis realisierter Gewinne insoweit einer gewissen Willkür ausgesetzt sein kann, ist dies bei dem Wahlrecht ausgeschlossen, weil es nur nach gleichbleibenden Grundsätzen ausgeübt werden darf.<sup>205)</sup> Das Wahlrecht setzt außerdem voraus, daß keine nicht zu übersehenden erheblichen Risiken bestehen und daß für die akuten sowie latenten Wagnisse angemessen vorgesorgt ist, so daß nur ein ausreichend sicherer Gewinn ausgewiesen wird. Dieser unterscheidet sich dann nicht mehr wesentlich von dem realisierten Gewinn, weil auch

---

204) Vellgut, S.60, folgt Helpenstein, während Groener, von Wallis, S.72, das Wahlrecht insofern ablehnen, als sie die Abnahme von Teilleistungen voraussetzen, um einen Gewinn ausweisen zu können. Auch der RFH hielt es in seiner Entscheidung v.30.10.1929 VI A 1052/28 RStBl. 1930 S.9 für unzulässig, einen dem Baufortschritt entsprechenden Teil des Gesamtgewinns als realisiert auszuweisen.

205) Siehe v. 22.10.1951 VI A 935/30 Bd.29 S.276 ff.; v.22.2.1935 VI A 801/33 RStBl 1935 S.709 und BFHE v.24.8.1956 I 73/56 U BStBl 1956 III S.323. Danach bleibt der Steuerpflichtige an die getroffene Wahl nach Treu und Glauben gebunden. Diesen Standpunkt vertreten auch die sich für das Wahlrecht einsetzen- den Autoren. Siehe Fußnote 202 .

bei diesem Gewährleistungs- und Zahlungsrisiken in Kauf zu nehmen sind. Bei einem so begrenzten Wahlrecht werden die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nicht verletzt, denn deren Sinn dürfte es nicht entsprechen, wenn den Anteilseignern einer Kapitalgesellschaft oder den Gesellschaftern einer Personengesellschaft aus einer nur noch formal erscheinenden Grundsatztreue Gewinne vorenthalten werden, die nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten ausschüttungsfähig sind.<sup>206)</sup>

Mit dem Wahlrecht soll aus steuerlicher Sicht verhindert werden, daß sich bei den Einzelkaufleuten und Personengesellschaften ein über mehrere Veranlagungszeiträume erwirtschafteter Gewinn im Jahre der Abnahme oder Übergabe zusammenballt und infolge der Progression des Einkommensteuertarifs höher versteuert wird, als wenn er auf die Jahre der Herstellung verteilt worden wäre.<sup>207)</sup>

- 
- 206) Bei den Kapitalgesellschaften darf nach dem Grundsatz der Erhaltung des Grund- oder Stammkapitals so lange nichts an die Anteilseigner ausgeschüttet werden, wie kein Gewinn ausgewiesen wird, auch wenn es die Liquiditätslage zulassen würde. So Scholz § 30 GmbH-Ges. Anm. 1-8; Schmidt, in: Hachenburg § 30 GmbH-Ges. Anm. 1-4 und 8 sowie Fischer, in: Großkomm. zum Aktiengesetz § 52 AktGes Anm. 3-5.
- 207) Der OFH bestätigte in der Entscheidung v. 13.1.1950 IV 62/49 StuW 1950 Urteil Nr. 49, daß es bei Bauverträgen, die sich auf eine größere Anzahl von Jahren erstrecken, zu steuerlichen Härten führen kann, wenn sich die Gewinnverwirklichung erst nach der Fertigstellung des gesamten Bauwerks vollzieht. Dem folgen die sich für das Wahlrecht einsetzenden, in den Fußnoten 200 und 201 genannten Autoren sowie Fehrenbach, in: FR 1958 S. 220 f. Helpenstein, S. 535 meint dagegen, daß die ESt so erhoben werden könne, als wenn sich der Gewinn aus dem Bauvorhaben auf die Jahre der Herstellung entsprechend dem Baufortschritt verteilt hätte. Dem läßt sich entgegenhalten, daß zwar gem. § 34 EStG 1961 die Einnahmen aus einer mehrjährigen Tätigkeit ähnlich auf einen Zeitraum von höchstens drei Jahren verteilt werden dürfen, daß davon aber die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ausgeschlossen sind. Siehe Littmann, § 34 EStG Anm. 8. Die demnach zu fordernde Gesetzesänderung erscheint aber entbehrlich, weil sich das Wahlrecht sowohl nach der Rechtslehre als auch nach der Rechtsprechung mit den handelsrechtlichen Bewertungsgrundsätzen, soweit sie auch steuerlich maßgebend sind, vereinbaren läßt. Da beide Methoden in der

Der bilanzierungsfähige unrealisierte Gewinn ist dadurch vorsichtig zu bemessen, daß er höchstens anteilig entsprechend dem Baufortschritt vorweggenommen werden darf, und die Liefer- und Abnehmerisiken angemessen berücksichtigt werden müssen.<sup>208)</sup> Von dem Realisationsprinzip darf auch abgewichen werden, wenn bei öffentlichen Aufträgen die Selbstkosten zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags erstattet werden. Der vor dem Abschluß der Arbeiten, der Fertigstellung oder der Abnahme anteilig erdiente Gewinn ist dann wie der nach dem Eintritt einer solchen Bedingung realisierte im wesentlichen nur noch durch das Gewährleistungsrisiko be-

---

Regel zu der gleichen Ertragssteuerbelastung führen, dürfte es für die Finanzverwaltung einfacher sein, die zu entrichtenden Steuern unmittelbar nach dem erklärten Gewinn zu bemessen, als daß der Steuerpflichtige diesen mehreren Veranlagungszeiträumen neu zurechnet, da sonst jeweils eingehend zu prüfen wäre, ob und zutreffendenfalls inwieweit dies ausreichend begründet ist.

- 208) Die ausreichende Vorsorge für Gebührenleistungs- und Zahlungsrisiken betonen besonders RFHE v.22.10.1951 VI A 955/50, RStB1 1952 S.13, v.11.1.1959 VI 744/58 RStB1 1959 S. 323, OFHE v.13.1.1950 IV 62/49 StW 1950 Nr.49 und BFHE v.18.12.1956 I 84/56 U RStB1 1957 III S.27. Nach der BFHE v.18.10.1960 I 198/60 U StB1 1960 III S.495 f. hat sich die Vorsorge für Garantieschäden entscheidend nach den tatsächlichen, vom Unternehmer nachzuweisenden Inanspruchnahmen in den vergangenen Jahren zu richten. Die Rechtsprechung zeigt, wie unterschiedlich die Risiken in dem einzelnen Falle sein können (z.B. bei Gewährleistungen im Straßenbau Verluste allein durch das erneute Heranschaffen der Maschinen, im Hausbau durch einen Erdbeben oder Einsturz; dagegen ist geringer vorzusorgen, wenn eine Abnahme nicht üblich oder sonst nicht vorgesehen ist, oder wenn sich die abschnittsweise Fertigstellung über mehrere Jahre erstreckt, da dann die erhaltenen Vorauszahlungen nach den Erfahrungen des Lebens im allgemeinen nicht mehr zurückgefordert werden). Das Zahlungswagnis erhöht sich, wenn der Bauherr bei Streitigkeiten nicht nur die strittigen, sondern auch alle anderen Zahlungen zurückbehalten darf. Ein besonderes Risiko besteht für den Bauunternehmer auch darin, daß seine Lieferungen und Leistungen in ein Bauwerk eingehen, das sich infolge der Verbindung mit dem Grund und Boden des Bauherrn in dessen Eigen-

stet.<sup>209)</sup> Das gilt auch bei staatlichen Entwicklungs- und Versuchsaufträgen.<sup>210)</sup>

f) Die Unterschiede zwischen der wirtschaftlichen und der rechtlichen Erfüllung

Im Ergebnis zeigt das Realisationsprinzip den Unterschied zwischen der rechtlichen und der wirtschaftlichen Erfüllung hauptsächlich von Absatzgeschäften und davon abgeleitet auch bei den Beschaffungsgeschäften. Im Gegensatz zu der schuldrechtlichen Betrachtungsweise kommt es aus der auf den Grundsätzen ordnungsmäßiger

- 
- tum befindet. Daher sind nach Ansicht des BdF im Schreiben an den Zentralverband des Deutschen Bau-  
gewerbes IV S.2026/ 77/52 v.17.4.53.DStZ. Eildienst  
1953 S.227 die halbfertigen Bauten als Geldforderun-  
gen auszuweisen. Der Gewinn verwirklicht sich re-  
gelmäßig erst einige Zeit, nachdem das Eigentum  
übertragen ist. Siehe Hoffmann, FR 1950 S.89 in der  
Besprechung des OFH-Urteils v. 13.1.1950 IV 62/49.  
209) Derartige Preisvereinbarungen gab es nach der RFME  
v.22.10.1931 VI 955/30 Slg. Bd.29 S.284 f. bereits  
bei den öffentlichen Aufträgen in den ehemals deut-  
schen Kolonien (Kolonial- oder Regieverträge). Sol-  
che Selbstkostenerstattungspreise beruhen gegenwär-  
tig auf § 7 der Verordnung PR Nr. 30/53 über die  
Preise bei öffentlichen Aufträgen v.21.11.1953  
(VPöA) nebst Anlage über die Leitsätze für die Preis-  
ermittlung auf Grund der Selbstkosten (LSP), beide  
veröffentlicht im BANz. Nr.244 v.18.12.1953 S.1 ff.  
Diese Preise gelten auch bei entsprechenden Verein-  
barungen aufgrund der Verordnung PR 32/51 über  
die Baupreisbildung für öffentliche oder mit öffent-  
lichen Mitteln finanzierte Aufträge (Baupreisverord-  
nung) v.11.5.1951.BANz. Nr.92 v.17.5.51. Wenn solche  
Vereinbarungen auch grundsätzlich nur in Ausnahmefäl-  
len getroffen werden sollen, so haben sie doch mit  
den im Zuge der Aufrüstung verstärkten Lieferungen  
und Leistungen an die Bundeswehr u. die Stationie-  
rungstreitkräfte an Bedeutung gewonnen.
- 210) Siehe Pribilla, § 5 VPöA Vorbemerkung. Nach Michaelis;  
Rhösa, § 5 VPöA allgem. Vorbemerkung, sind die  
§§ 5-7 VPöA auch bei einer Mangellage oder bei  
einem auf der Anbieterseite eingeschränkten Wettbe-  
werb, z.B. durch die marktbeherrschende Stellung  
eines einzelnen Unternehmens u. bei Wettbewerbse-  
inschränkenden Abreden, anzuwenden. Die Ausführungen  
zu den Selbstkostenerstattungspreisen gelten für  
die Selbstkostenfest- u. -richtpreise gem. § 6 VPöA  
entsprechend abgeschwächt sinngemäß.

Buchführung beruhenden bilanzrechtlichen Sicht weder darauf an, daß der Vertrag insoweit teilweise abgewickelt ist als das Eigentum übertragen oder die Verfügungsmacht<sup>211)</sup> verschafft wurde, noch ist abzuwarten, bis die am Vertrag Beteiligten ihre Pflichten vollständig erfüllt haben. Entscheidend bleibt dagegen grundsätzlich der Gefahrenübergang.<sup>212)</sup>

Das Geschäft wird daher in der kaufmännischen Buchführung als vollzogen angesehen, wenn der Unternehmer seine Leistung soweit erbracht hat, daß der Verwirklichung des Gewinns keine erheblichen Risiken mehr entgegenstehen. Wenn daher besonders bei den Lieferungen darauf abgestellt wird, daß der Auftraggeber das Bestands- und gegebenenfalls auch das Bewirtschaftungsrisiko übernimmt, so sind dabei doch mehr als im Schuldrecht die Verhältnisse des einzelnen Falles entscheidend. Der Gewinn wird damit im allgemeinen als verwirklicht angesehen, bevor der Auftraggeber seine Gegenleistung erbracht hat

---

211) Daß bei einem Lieferungsgeschäft der Erwerber die Verfügungsmacht erhält, ist hier ebensowenig ausschließlich maßgebend wie bei der Eigentumsübertragung, auch wenn diese durch Besitzkonstitut gem. § 930 BGB oder durch die *brevi manu traditio* gem. § 931 BGB vorgenommen wird.

212) Nach Rehm, S.203 wird ein schuldrechtlicher Vertrag nicht bereits gebucht, wenn er abgeschlossen ist, sondern erst wenn er ausgeführt ist. Erfaßt werden muß damit nur, daß sich die körperliche Zugehörigkeit einer Sache verändert. Auch nach Herrmann, Heuer, § 5 EStG Anm. 67, ist statt des Eigentums- der Risikoübergang entscheidend. Falkenroth betont in DB 1957 S.1207, daß die Gefahr im allgemeinen erst übergeht, wenn nicht nur der Lieferer alles getan hat, wozu er vertraglich verpflichtet ist, sondern auch der Kunde das Wirtschaftsgut mit dem erkennbaren Willen entgegengenommen hat, es in der Hauptsache als Erfüllung anzuerkennen.

und bevor etwaige Gewährleistungsansprüche erloschen sind.<sup>213)</sup>

---

213) Entgegen Schneider, S.16 wird der Gewinn nicht erst dann verwirklicht, wenn der Gegenwert der Leistung in Form von Geld zurückgeflossen ist. Aufgrund der Lieferung ist eine Forderung zu aktivieren, auch wenn dadurch statt eines Gewinnes ein Verlust entsteht. Dabei ist zunächst von dem vereinbarten Preis auszugehen, auch falls davon entweder Abschläge wegen akuter oder pauschale Wertberichtigungen wegen latenter Ausfallrisiken vorzunehmen sind. So auch Mutze, S.176. Dadurch können ebenfalls Verluste herbeigeführt werden. Daß etwaige Gewährleistungswagnisse die Gewinnrealisierung nicht aufhalten, bestätigen von vielen: Haas; Oechsner, S.452 f.; Herrmann, Heuer, § 5 EStG Anm.61. Es erscheint daher entgegen Falkenroth, in: DB 1957 S.1207 ebensowenig wie bei den verlustbringenden Zahlungswagnissen zulässig, mit dem Ausweis der Forderung zu warten, weil sich z.B. das wirtschaftliche Ergebnis bei einer neu entwickelten Maschine erst abschließend beurteilen läßt, nachdem die Garantie abgelaufen ist. Das gilt sinngemäß für nachträgliche Gewinneinbußen oder sogar Verluste durch sog. Kulanzfälle, z.B. bei dem von Kellerbach, in: Steuerwarte 1955 S.108 erwähnten Verzicht auf die Einrede, daß die Garantiezeit verstrichen sei. Stumpe, betont in: Fr 1961 S.239 demgegenüber, daß der Unternehmer nur dann etwas freiwillig leiste, wenn er sich daraus einen Ertrag erhoffe. Ebensowenig verzögern Risiken aus schwebenden Prozessen und aus bereits erhaltenen, aber schon wieder weitergegebenen Kundenwechseln sowie aus etwaigen Bürgschaften zugunsten der Auftraggeber die Gewinnrealisierung. Dafür sind genauso wie für die Gewährleistungswagnisse Rückstellungen zu bilden. Siehe Koch, in: ZfHf 1960 S.336 und Haas, Oechsner, S.452 f. .

## II. Das Imparitätsprinzip

### a) Das Ziel des Imparitätsprinzips

Die vorherrschende Rechtslehre und die Rechtsprechung sehen in dem Realisationsprinzip einen Teil des Niederstwertprinzips, weil es sowohl verhindert, daß noch nicht realisierte Gewinne ausgewiesen werden, als auch dazu zwingt, noch nicht realisierte Verluste vorwegzunehmen.<sup>214)</sup> Soweit das Niederstwertprinzip dem zuletzt genannten Ziele dient, soll es als Imparitätsprinzip bezeichnet und damit als Gegensatz zu dem Realisationsprinzip aufgefaßt werden.<sup>215)</sup> Beide Prinzipien erfüllen die Aufgabe, den Kaufmann davor zu bewahren, einen Gewinn auszuschütten, der entweder noch nicht oder nicht mehr vorhanden ist.<sup>216)</sup> Dadurch werden gleichzeitig

---

214) Siehe anstelle vieler: Adler, Düring, Schmaltz, §133 AktG Tz. 164 und Bühler; Scherpf, S.270. Der BFH hat die Pflicht, noch nicht realisierte Verluste in der Ertragssteuerbilanz zu erfassen, u.a. in den Entscheidungen v.8.10.1957 I 86/57 U BStBl 1957 III S.442 mit dem ausdrücklichen Hinweis auf das Niederstwertprinzip sowie v.5.11.1957 I 163/56 U BStBl 1958 III S.24 bestätigt.

215) So Brunnengräber, S.25. Er weist nach, daß das Niederstwertprinzip aus dem Realisationsprinzip hervorgegangen ist. S.56 u. 80 ff. Nach Koch, in: WPg 1957 S.3 u. 5 liegt das Schwergewicht des Imparitätsprinzips auf der Vorwegnahme unrealisierter Verluste, weil es sich andererseits mit dem Realisationsprinzip deckt. Der vor allem in der Rechtslehre überwiegenden Meinung, nach der das Niederstwertprinzip und das Imparitätsprinzip inhaltlich übereinstimmen, so z.B. bei Bühler, Scherpf, S.270, wird damit nicht gefolgt. Auf die weiteren Unterschiede, die Koch, in: WPg 1957 S.31 ff. u. 60, sowie in: ZfHf 1960 S.341 u. Brunnengräber, S.82 entgegen der vorherrschenden Auffassung in der Rechtslehre und Rechtsprechung zwischen dem Niederstwertprinzip und dem Imparitätsprinzip sehen, kann im Rahmen dieser Untersuchung nicht näher eingegangen werden.

216) Nach Koch, in: WPg S.5 wird der Gewinn in Höhe der unrealisierten Verluste dazu benötigt, um eine finanzielle Schwächung des Unternehmens auszugleichen.

seine Gläubiger geschützt.<sup>217)</sup>

b) Die Vorwegnahme drohender Veräußerungsverluste  
bei den Vorräten

Das Imparitätsprinzip wirkt sich hauptsächlich auf die Bewertung des Vorratsvermögens aus. Daher ist entsprechend dem Grundsatz der Einzelbewertung zunächst zu prüfen, ob aus dem Absatzmarkt Verluste drohen.<sup>218)</sup> Dazu sind die Selbstkosten, wie sie sich aus den bereits entstandenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den bis zum Verkauf zu erwartenden weiteren Kosten zusammensetzen, den schon vereinbarten oder den bei objektiver Beurteilung erzielbaren Verkaufspreisen gegenüberzustellen.<sup>219)</sup> In Höhe der voraussichtlichen Verluste werden

---

217) Geräte eine Personen- oder Kapitalgesellschaft dadurch, daß sie nicht ausschüttungsfähige Gewinne verteile, in Liquiditätsschwierigkeiten, dann sei es nach Brunnengräber, S.38, nur noch ein kleiner Schritt bis zum Konkurs. Das gilt entsprechend bei übermäßigen Entnahmen eines Einzelkaufmanns oder Gesellschafters einer Personengesellschaft.

218) Trumpler, S.282 weist darauf hin, daß die einzelnen Verluste auch vorwegzunehmen sind, wenn aus der Veräußerung des gesamten Vorratsvermögens per Saldo ein Gewinn zu erwarten ist. Münzner, RWP-Blattei 14 Steuer - R D 18b S.48 hält ebenso nur Einzelergebnisse für bilanzierungsfähig.

219) Die noch nicht realisierten Verluste sind damit nach den gleichen Grundsätzen zu ermitteln, wie die noch nicht realisierten Gewinne. -

Die Preise können nicht nur bei einer Auftragsfertigung, sondern auch bei einer überwiegend serienmäßigen Herstellung für einen ungewissen Abnehmerkreis feststehen, soweit ein Auftragsbestand vorhanden ist. Nach der BFHE v.29.11.1960 I 157/59 U BStB I 1961 III S.154 sind die objektiv nachprüfbaren Verhältnisse maßgebend. Soweit diese sich nicht wesentlich verändert haben, ist von den Erfahrungen der Vergangenheit auszugehen. Dem entgegenstehende Behauptungen hat der Steuerpflichtige zu beweisen, z.B., daß sich die Ware in der nächsten Saison wegen einer Mode- oder Geschmacksveränderung nur zu herabgesetzten Preisen verkaufen läßt. In dem Leitsatz des Urteils v. 26.1.1956 IV 566/54 U BStB I 1956 III S.113 geht der BFH von der allgemeinen Auffassung, wie sie sich in der Marktlage am Bilanzstich-

dann die aktivierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten gekürzt oder, soweit die Verluste darüberhinausgehen, Rückstellungen gebildet.<sup>220)</sup> Diese Abschläge werden im Steuerrecht als Teilwertabschreibungen bezeichnet.<sup>221)</sup>

Im Ergebnis ist damit so zu bewerten, daß die Folgezeit lediglich verlustfrei gehalten wird, so daß sich der Verkauf der betreffenden Vorräte künftig nur erfolgsneutral abwickelt. Für diesen Grundsatz setzen sich zwar

---

tage zeigt, aus. Nur soweit diese nicht erkennbar ist, kommt nach Münzner, RWP-Blattei 14 Steuer-R.D 18b S.48 f. der Ansicht des Kaufmanns wesentliche Bedeutung zu. So auch BFHE v.26.1.1956 IV 566/54 U BStBl 1956 III S.113. Adler, Düring, Schmaltz, § 133 AktG Tz 174 fordern, daß bei selbst hergestellten Erzeugnissen notfalls auf den Schrottwert herunterzugehen ist. Nach der Verfügung der OFD Düsseldorf v.19.10.1961 S. 2209 A St. 11b in: BB 1961 S. 1437 über die Bewertung von selbst hergestellten Halb- und Fertigerzeugnissen dürfen bei Unternehmen mit mehrstufiger Fertigung die Halbfabrikate der ersten Stufe solange nicht mit den vergleichbaren niedrigeren Markt- oder Börsenpreisen bewertet werden, wie die eigene Herstellung keine Fehlbildung darstellt, weil die Fertigerzeugnisse mit Gewinn abgesetzt werden.

220) Siehe Koch, in: ZfHf 1960 S.351 u.in: WpG 1957 S.19 sowie BFHE v.30.5.1953 VI A 1657/32 RStBl 1953 S. 1012. Brunnengräber, S.72 u.76 u. Falkenroth, in: BB 1953 S.974 BB 1953 S.974. - Besonders bei den halbfertigen Erzeugnissen empfiehlt es sich, den erwarteten Gesamtverlust in dem Maße von den aktivierten Herstellungskosten abzusetzen, wie sich diese zu den voraussichtlichen gesamten Herstellungskosten verhalten. Der andere Verlustteil ist dann zurückzustellen. Das würde der dem Baufortschritt angepaßten Zurechnung nicht realisierter Gewinne zu den Herstellungskosten bei einer langdauernden Fertigung entsprechen. Dieses Verfahren, den Verlust aufzuspalten, beruht auf der vereinfachenden Annahme, daß sich der Verlust so auf die einzelnen Funktionsbereiche des Unternehmens verteilt und in dem Maße anwächst, wie diese zur Herstellung des betreffenden Erzeugnisses beitragen.

221) So in der BStBl v. 29.11.1960 I 137/59 U BStBl 1961 III S.154. Koch, WpG 1957 S.34 bezeichnet die ausschließlich von der Absatzmarktlage beeinflussten Teilwertabschreibungen als Verlustabschreibungen.

sowohl der überwiegende Teil der Rechtslehre als auch die Rechtsprechung in einer Reihe von Entscheidungen ein,<sup>222)</sup> doch vertreten einige Autoren gestützt auf einzelne Urteile eine weitergehende Auffassung. Danach soll so bewertet werden, daß bei dem Verkauf der Vorrate der übliche Gewinn entsteht.<sup>223)</sup> Der bei dem

- 
- 222) So statt vieler: Koch, in: WPg 1957 S.33, Blümich Falk, Steinbring, § 5 EstG Anm. 20 u. Eisenblätter, NWB Fach 17 S.237. Der RFH hat dies sowohl für den Groß- u. den Einzelhandel in den Entscheidungen v. 17.4.1929 VI A 594/27 StW 1929 Nr.506 Sp. 951/52 u. v. 30.5.1933 VI A 1657/32 RStBl 1933 S.1012 als auch für die Industrie in dem Urteil v.4.6.1940 III 74/39 RStBl 1940 S.1067 mit dem Hinweis auf VI A 594/27 gefordert.
- 223) Adler, Düring, Schmaltz, § 133 AktG Tz 173 halten bei den Fertigerzeugnissen zwar nur eine Verlustvorwegnahme für erforderlich, doch empfehlen sie in Tz 175, bei den halbfertigen Erzeugnissen von den Verkaufswerten nicht nur die Vertriebs- und die weiteren bis zur Verkaufsreife noch entstehenden Kosten, sondern auch den vorkalkulierten Gewinn abzusetzen, bevor dieser Wert den aktivierten Herstellungskosten gegenübergestellt wird. So auch Herrmann, Heuer, § 6 EstG Anm. 86 cc. - Der RFH hielt in der Entscheidung v.11.1.1939 VI 744/38 StW 1939 Nr.224 bei den zum Umlaufvermögen gehörenden Bauten einen Abschlag von den Herstellungskosten für zulässig, weil der Bauunternehmer einen über den Kostenvoranschlag hinausgehenden Mehraufwand zu tragen hatte. Dabei hat der RFH nicht untersucht, ob diese Mehrbelastung unberücksichtigt bleiben kann, weil sie nur den vorkalkulierten Gewinn schmälert. In der RFHE v.6.5.1936 VI A 128/129/35 StW 1936 Nr.283 u. in der BFHE v. 29.11.1960 I 137/59 U BStBl III S.154 wird nicht beanstandet, daß im Einzelhandel der um die Handelsspanne (Rohgewinnsatz) geminderte erzielbare Verkaufspreis den tatsächlich entstandenen Anschaffungskosten gegenübergestellt wird. Da diese Spanne den vorkalkulierten Reingewinn enthält, wird durch das Heruntergehen auf die durch Rückrechnung von den Verkaufspreisen ermittelten u. insofern fiktiven Einkaufspreise der spätere Ausweis des üblichen Reingewinns in jedem Falle sichergestellt. Nach dem Leitsatz der RFHE v.8.11.1934 III A 290/34 RStBl 1935 S. 581, das sich mit der Bewertung des Warenlagers bei einem Kaufhaus beschäftigt, sind daher von den Verkaufsspesen auch der Unternehmergewinn abzuziehen, um zu dem Teilwert zu gelangen. So ebenfalls Tomfohrde, S.70. Auch die nach dem Merkblatt der OFD Frankfurt a.M. über die Lagerbewertung im Buchhandel Est-Kartei zu § 6 Abs.1 Ziff.2 EstG Nr.3 zugelassene Pauschalbewertung sieht

Ansatz von Teilwerten fiktiv zu berücksichtigende Käufer des gesamten Unternehmens würde nur solchen Werten für das Warenlager zustimmen, die es ihm ermöglichen, bei dessen Verkauf die branchenüblichen Gewinne zu erzielen.<sup>224)</sup>

Demzufolge würde sich das Gesamtergebnis des abgelaufenen Geschäftsjahres wegen der Handelswaren oder Fertigerzeugnisse, die sich noch auf Lager befinden und die sich bei vorsichtiger Vorausschau weder mit einem Gewinn noch mit einem Verlust veräußern lassen, um einen Verlust in Höhe der üblichen Reingewinnspanne verschlechtern. Der Gesamterfolg des Verkaufszeitraumes würde sich dagegen in Höhe dieses Gewinnes verbessern, obwohl er tatsächlich nicht erzielt werden konnte.<sup>225)</sup>

Das würde entsprechend abgeschwächt gelten, wenn aus dem Verkauf lediglich ein Teil des vorkalkulierten oder üblichen Gewinnes zu erwarten ist. Nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung sind dagegen nur solche Verluste vorwegzunehmen, bei denen mit ausreichender Sicherheit damit zu rechnen ist, daß sie

---

vor, daß von den Verkaufspreisen Rohgewinnabschläge vorgenommen werden, in denen die Reingewinnspanne enthalten ist. So darf ferner nach der unter Nr.6 der Kartell wiedergegebenen Anweisung bei der Bewertung von Warenbeständen in Apotheken vorgegangen werden.

224) So Grieger in: BB 1961 S.164 bei der Besprechung des BFH-Urteils v. 29.11.1960 I 137/59 U BStBl 1961 III S.154. Das habe auch bei den wegen erschwelter Absetzbarkeit herabgesetzten Verkaufspreisen zu gelten. Er bezeichnet dieses Vorgehen als eine großzügige Bewertungsmethode.

225) Nach dem RFH-Urteil v.17.4.1929 VI A 594/27 Stuw 1929 Nr.506, das auf den in der Begründung wiedergegebenen Feststellungen der Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft fußt, darf nicht in einem Jahr ein Verlust durch Bewertung entstehen, obwohl sich bereits am Bilanzstichtage übersehen ließ, daß dieser bei dem Verkauf, der ggf. schon im nächsten Geschäftsjahr stattfindet, in einem ebenso hohen Gewinn umschlägt.

später eintreten werden.<sup>226)</sup> Daß die vorkalkulierten Gewinne nicht oder nur teilweise erzielt werden können, darf nicht bei der Bewertung einzelner Vermögensteile, sondern nur im Rahmen des Geschäftswerts berücksichtigt werden, da dieser die Gewinnerwartungen aus den Einzelvorgängen innerhalb der vorausgeschätzten Rentabilität des gesamten Unternehmens miterfaßt.<sup>227)</sup> Dem Erwerber des gesamten Unternehmens dürfte es nicht darauf ankommen, daß der übliche Gewinn bei dem Verkauf jedes einzelne zum Vorratsvermögen gehörenden Gegenstandes erzielt wird, sondern nur, daß sich dies bei der Veräußerung des gesamten Warenlagers per Saldo erreichen läßt. Damit würden sich entgegen dem Grundsatz der Einzelbewertung überdurchschnittliche und unterdurchschnittliche Gewinnchancen ausgleichen.<sup>228)</sup> In einem neueren ausführlich begründeten Grundsatzurteil hat der BFH bestätigt, daß die Teilwertabschreibung nur soweit vorgenommen werden darf, wie der am Bilanzstichtag erzielbare Verkaufspreis die Selbstkosten (Anschaffungskosten zuzüglich der Verwaltungs- und Vertriebskosten = kalkulatorischer Unkostenaufschlag) nicht erreicht.<sup>229)</sup> Diese Stellungnahme deckt sich im

- 
- 226) So genügt es z.B. nach der BFHE v.26.1.1956 IV 566/54 U BStBl 1956 III S.113 nicht, daß ein Verlust möglicherweise entstehen kann, da jedes spekulative Geschäft dieses Risiko in sich birgt. So auch schon die RFHE v.4.11.1925 VI A 491/25 RStBl 1926 S.33 .
- 227) Zu diesem Ergebnis kam bereits der RFH in der Entscheidung v.4.6.1940 III 74/39 RStBl 1940 S. 1067 aml. Slg. Bd. 48 S. 330 ff.
- 228) Herrmann, Heuer, § 6 EStG Anm. 62 b bestätigen, daß die Gesamtbewertung eines Unternehmens dem Grundsatz der Einzelbewertung widerspricht.
- 229) So Leitsatz 2 des BFH-Urteils v.13.3.1964 IV 236/63 S BStBl 1964 III S. 426 ff. Dabei ging es um die Bewertung des Warenlagers eines Textileinzelhandelsunternehmens (Damen- und Herrenoberbekleidungsstoffe). Streitig waren die Abschläge des Steuerpflichtigen wegen Modewandels, Verschmutzung sowie überdurchschnittlich langer Lagerung der Ware auch wegen des Sinkens der Verkaufspreise. Nach dem Urteil darf bei dem Ansatz des niedrigeren Teilwertes kein Gewinnanteil berücksichtigt werden. Der BFH erkannte die Abschläge in der von dem Steuerpflichtigen geltend

Ergebnis bei teilweise gleicher Begründung mit der vorstehenden Kritik an der Auffassung, daß bei der Bewertung von Vorräten die Entstehung des üblichen Gewinnes in jedem Falle zu garantieren sei.

c) Die Abschläge wegen gesunkener Wiederbeschaffungskosten bei den Vorräten

Nach dem Imparitätsprinzip sind nicht nur die auf der Absatzseite erkennbaren Verluste vorwegzunehmen, sondern es müssen auch Preisermäßigungen auf den Beschaffungsmärkten berücksichtigt werden, weil vor allem nach dem Teilwertgedanken ein Erwerber des gesamten Unternehmens grundsätzlich keinen höheren Wert für das Warenlager anerkennen würde, als den Wiederbeschaffungspreisen entspricht. Dieser Grundsatz wird hauptsächlich bei der Bewertung der Vorräte einerseits an Handelsware in Unternehmen, sowohl des Handels als auch der Industrie sowie andererseits an Rohstoffen, Hilfs-Stoffen und Betriebsstoffen in Fertigungsbetrieben angewandt.<sup>230)</sup> Die Wertansätze der Bestände an Halb- und Fertigerzeugnissen werden dagegen überwiegend nach der Lage am Absatzmarkt beurteilt.<sup>231)</sup>

---

gemachten Höhe nicht an, weil deren Berechtigung nicht ausreichend nachgewiesen werden konnte. Zur Preisermittlung, zu den Erlösschmälerungen und zu den bis zum Verkauf zu erwartenden Kosten siehe auch Gerlt in DB 1964 S.486 ff. mit einem Kalkulationsschema für die Bewertung von Beständen an Handelsware.

230) Hierzu wird auf die in Fußnote 52 zusammengestellte Rechtsprechung sowie die dort genannten Autoren verwiesen.

231) Siehe Adler, Düring, Schmaltz, § 133 AktG Tz 172-76. Lie in den vorangegangenen beiden Auflagen vertretene Auffassung, daß die Bewertung von dem Beschaffungsmarkt her beeinflußt werde, haben die Verfasser unter Tz 101 u. 175 aufgegeben. Die ESt-Kartei zu § 6 Abs.1 Ziff.2 EStG Nr.8, Berücksichtigung von Preissenkungen bei der Bewertung von Warenvorräten, hält dagegen den Ansatz der Wiederbeschaffungskosten auch bei den selbst hergestellten Warenvorräten für zulässig (Reproduktionswert gem. RFHE v.19.1.1958 VI 553/36 Bd. 45 S.94). Nach der ESt-Kartei

Der Handel muß grundsätzlich damit rechnen, daß die Preisermäßigungen auf der Beschaffungsseite sehr bald an die Kunden weiterzugeben ist und daß daher schon die eingekaufte Ware nur noch zu entsprechend herabgesetzten Preisen verkauft werden kann.<sup>232)</sup> In der Industrie dürfte dieses Risiko geringer einzuschätzen sein, weil sich die Preisermäßigung insbesondere für Rohstoffe bei einer Auftragsfertigung grundsätzlich nicht auf die Verkaufspreise von Erzeugnissen auswirkt, die fertiggestellt sind oder mit deren Herstellung bereits begonnen wurde. Auch bei einer Fertigung für noch ungewisse Abnehmer setzen sich die Ermäßigungen der Einkaufspreise auf dem Absatzmarkt vielfach erst durch, nachdem die Bestände an fertigen und halbfertigen Erzeugnissen verkauft sind. Außerdem hält sich das Preisrisiko in der Industrie in engeren Grenzen, weil der Wert der Rohstoffe und bezogenen Teile im Vergleich zu den Erlösen wesentlich geringer ist, als im Handel der Einkaufs- gegenüber dem Verkaufspreis. Dem Erwerber eines Industrieunternehmens kann im übrigen entgegengehalten werden, daß er die zu übernehmenden fertigen und halbfertigen Erzeugnisse selbst auch nur aus Rohstoffen und bezogenen Teilen hätte herstellen können, deren Preise noch nicht gesunken waren.<sup>233)</sup> Der sich nach dem Beschaffungsmarkt richtende Teilwert setzt nicht wie der von der Absatzmarktlage abhängende voraus, daß ein Verlust unmittelbar droht.

---

zu § 6 Abs.1 Ziff.2 EStG Nr.7, Teilwert von selbst hergestellten Warenvorräten bei Sinken der Rohstoffpreise, ist eine solche Preissenkung z.B. zu berücksichtigen, wenn die Rohstoffpreise geraume Zeit vor dem Bilanzstichtag gesunken sind. In der Entscheidung v.8.10.1957 I 86/57 U BStBl 1957 III S.442 hat der BFH gefordert, daß sich die Wiederherstellungskosten nachhaltig gesenkt haben müssen. Bommarius, BB 1958 S.495 wendet gegen das von Adler, Düring, Schmaltz, § 133 AktG Tz 173 ff. vertretene Wahlrecht ein, nach dem die niedrigeren Wiederherstellungskosten nicht angesetzt werden brauchen, wenn keine Verkaufsverluste drohen, daß dies dem Gläubigerschutz- und dem Teilwertgedanken widersprechen würde.

232) So auch Littmann, § 6 EStG Anm.225 S.513 u.Schmidtlin, S.174

233) So ebenfalls Est-Kartei zu § 6 Abs.1 Ziff.2 EStG Nr.7 Teilwert von selbsthergestellten Warenvorräten bei Sinken der Rohstoffpreise.

Da die Tatsache der Preissenkung allein ausreicht, um den Wert des Lagers an Handelswaren oder Rohstoffen, Hilfsstoffen und Betriebsstoffen herunterzusetzen, darf für Verluste vorgesorgt werden, die entweder noch nicht erkennbar sind, oder mit denen trotz vorsichtiger Beurteilung der Lage und Entwicklung des Absatzmarktes nicht zu rechnen ist.<sup>234)</sup> Unter der zuletzt genannten Voraussetzung gesteht die Rechtsprechung dem Steuerpflichtigen das Wahlrecht zu, von einer Teilwertabschreibung abzusehen oder sie dadurch nur teilweise vorwegzunehmen, daß er einen Zwischenwert einsetzt.<sup>235)</sup> Das gilt auch unter besonderen, dem vergleichbaren Bedingungen.<sup>236)</sup>

234) Tomföhrde, S.69 stellt fest, daß damit ein entgangener Gewinn dem Aufwand gleichgestellt wird. Andererseits räumt er ein, daß bei sinkenden Beschaffungspreisen die Ungewißheit darüber zunimmt, ob und zutreffendenfalls wann die Absatzpreise sich dem anpassen.

235) In dem Leitsatz der Entscheidung v.30.5.1933 VI A 1657/32 Bd.33 S. 215 RStBl 1933 S.1012 hat der RFH dieses Wahlrecht einem Hersteller für sein Rohstofflager eingeräumt, weil dessen Wiederbeschaffungskosten nicht auf Börsen- oder Marktpreisen beruhen u. bei der Weiterveräußerung der daraus selbst hergestellten Erzeugnisse kein Verlust zu erwarten war. Dieses Wahlrecht hat der BFH mit der Entscheidung v.8.10.1957 I 86/57 U BStBl 1957 III S.442 dadurch eingeschränkt, daß er nur bei einem nachhaltigen Sinken insbes. der Rohstoffpreise den Ansatz der ermäßigten Wiederbeschaffungskosten zuläßt. Nach dem Leitsatz 2 der RFHE v.17.4.1929 VI A 594/27 StuW 1929 Nr.506 steht dieses Wahlrecht auch Großhandelsunternehmen und Einzelhandelsunternehmen zu. Ebenso RFHE v.10.10.1939 I 42/39 RStBl 1940 S.577. So auch Brunnengräber, S.18, Fürst, S.158 u. Vangerow, StuW 1956 Sp.831 ff. bei der Besprechung der BFH-Urteile v.3.7.1956 I 118/55 U StuW 1956 Nr.229 u.v. 26.1.1956 IV 566/54 U StuW 1956 Nr.153.

236) Der Wiederbeschaffungspreis darf nach Adler, Düring, Schmaltz, § 133 AktG Tz 176 auch überschritten werden, wenn Einkäufe und Verkäufe ausnahmsweise gleichgehalten sind, z.B. wenn die Bestände an Fertigwaren oder Rohstoffen aufgrund der vorliegenden Auffträge als verkauft angesehen werden dürfen, etwa bei der kupferverarbeitenden Industrie, die damit spekulative Geschäfte ausschließen will. Das gilt nach dem Fachgutachten (FG) des IdW 2/34 in: FG u.Stellungnahmen des IdW auf dem Gebiete der Rechnungs-

Soweit die Abschreibung unterbleibt, wird verhindert, daß in dem Geschäftsjahr des Beschaffungsvorganges ein Verlust ausgewiesen wird, um den sich der im Abrechnungszeitraum der Veräußerung auszuweisende Gewinn wieder entsprechend erhöhen würde. Daraus ist zu erkennen, daß es sich bei diesem Verlust betriebswirtschaftlich um einen "Scheinverlust" handelt, der auch als "konstruierter" Verlust zu bezeichnen ist. In dem Maße, wie der Steuerpflichtige von seinem Wahlrecht keinen Gebrauch macht, obwohl er diese Wirkungen voraussehen kann, beeinflußt er den Gesamterfolg genauso willkürlich, als wenn er die Anschaffungskosten mindert, nur um in der Folgezeit einen branchenüblichen Gewinn ausweisen zu können. Aufgrund des Imparitätsprinzips ist im Zweifel der drohende Absatzverlust mit dem nur angenommenen Beschaffungsverlust zu vergleichen und der jeweils höhere zu berücksichtigen.<sup>237)</sup> Werden den Anschaffungs- oder Herstellungskosten einerseits die zurückgerechneten Verkaufspreise und andererseits die Wiederbeschaffungspreise gegenübergestellt, dann läßt sich diese Methode nach der betriebswirtschaftlichen Kritik, die Koch daran übt, als "doppeltes" Niederstwertprinzip bezeichnen.<sup>238)</sup>

---

legung und Prüfung, auch soweit Termineinkäufe durch Fixgeschäfte gedeckt sind. Eisele, in: Der Wirtschaftsprüfer 1954 S.325 f. will bei einem als einheitliches Geschäft anzusehenden Tausch den wirtschaftlichen Nachteil durch eine Preissenkung bei dem erhaltenen Wirtschaftsgut mit dem Gewinn aus der Hingabe des darauf angerechneten Gutes ausgleichen. Nach Münzner, RWP, 14 Steuer-R, D (Steuer) Bilanz, Einzelfragen 18b S.47 soll auch dann ein über den Wiederbeschaffungskosten liegender Wertansatz zulässig sein, wenn beim Kauf bewußt ein höherer Preis gutgeheißen wurde, um durch einen langfristigen Vertrag eine stetige Versorgung sicherzustellen. Dies müsse ein Erwerber des gesamten Unternehmens auch gegen sich gelten lassen. Wenn die Reproduktionskosten infolge kostensparender Herstellungsverfahren gesunken sind, besteht nach Adler, Düring, Schmalz, § 173 Tz 173 insofern ein Wahlrecht, als der Steuerpflichtige bei den höheren Herstellungskosten bleiben darf, sofern keine Veräußerungsverluste drohen.

237) Siehe RFH in der Entscheidung v.9.5.1928 I A 190/28 Bd. 23 S. 245

238) Koch, in: WPJ 1957 S.2

Auf den darin liegenden logischen Widerspruch soll in der Schlußbemerkung zu dieser Untersuchung näher eingegangen werden, weil in den Bewertungsvorschriften des Regierungsentwurfs zum Aktiengesetz der Kritik von Koch Rechnung getragen wird. Das sogenannte "doppelte" Niederstwertprinzip wird dieser Untersuchung zugrundegelegt, weil es dem geltenden Recht entspricht. Es ist umstritten, ob auch die nicht unter das AktG fallenden buchführungspflichtigen Kaufleute und die ihnen gleichgestellten Steuerpflichtigen dieses Prinzip zu beachten haben, weil es ausdrücklich nur in § 133 Ziff. 3 AktG vorgeschrieben ist.<sup>239)</sup> Die herrschende Rechtslehre vertritt demgegenüber die Ansicht, daß der Gesetzgeber

---

239) Der BFH hat in der Entscheidung v.1.12.1950 IV 302/50 S BStBl 1951 III S.10, die sich mit der Bewertung durch nicht unter § 5 EStG fallende Minderkaufleute befaßt, den Standpunkt vertreten, daß die Einzelkaufleute u. Personengesellschaften wählen dürfen, ob sie die im Wortlaut über § 40 Abs.2 HGB hinausgehenden Bestimmungen des § 261 HGB, jetzt § 133 AktG, anwenden wollen. Dabei berief sich der BFH auf das Urteil des RFH v. 13.11.1950 VI A 844/30 RStBl 1931 S. 110 f., in dem der RFH einem nach dem HGB buchführungspflichtigen Kaufmann zugestand, bei den Wertpapieren die ihrem inneren Wert entsprechenden Buchwerte beizubehalten, obwohl die Börsenkurswerte infolge vorübergehender außergewöhnlicher Umstände darunter lagen. Damit folgte der RFH der Stellungnahme der beteiligten Spitzenverbände der Wirtschaft (Deutscher Industrie- u. Handelstag, Zentralverband des deutschen Bank- u. Bankiergewerbes, Hauptgemeinschaft des deutschen Einzelhandels, Reichsverband der deutschen Industrie u. Reichsverband des deutschen Groß- u. Überseehandels). Diese hatten vor allem mit Rücksicht darauf, daß die Kurse die Buchwerte bald wieder erreichten, solch einer Ausnahmeregelung zugestimmt. Damit bestätigten sie aber gleichzeitig den Grundsatz, daß bei einer Bewertung nach § 40 Abs. 2 HGB § 261 Ziff. 2 HGB, jetzt § 133 Ziff. 3 AktG, zu beachten ist. In der RFHE v.30.5.1953 VI A 1657/32 Bd.33 S. 215, RStBl 1933 S. 1012 hat der VI. Senat seine Auffassung bekräftigt. Nach Koch, in: WpG 1957 S.34 brauchen die dem AktG nicht unmittelbar unterliegenden Kaufleute das "doppelte" Niederstwertprinzip nicht einzuhalten.

mit den Bestimmungen des § 133 AktG die allgemein verbindlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gem. § 38 Abs. 1 HGB, zu denen auch die Bewertungsvorschriften des § 40 Abs. 2 HGB zu zählen sind, lediglich ausgelegt habe.<sup>240)</sup> Der Grundsatz einer möglichst gleichmäßigen Besteuerung würde auf breiter Front durchbrochen, wenn den Aktiengesellschaften und den Kommanditgesellschaften auf Aktien ein engerer, den andern von § 5 EStG erfaßten Steuerpflichtigen dagegen ein weiterer Bewertungsspielraum zugestanden würde. Die Wiederbeschaffungskosten stellen daher die oberste Grenze des Teilwertes dar, die von allen §§ 5 und 6 EStG unterworfenen Steuerpflichtigen gleichermaßen zu beachten ist.<sup>241)</sup>

Nach dem Wortlaut des § 6 Abs.1 Ziff.2 EStG kann der niedrigere Teilwert angesetzt werden. Da der Steuerpflichtige damit nicht notwendig die Teilwertabschreibung

---

240) So statt vieler: Adler, Düring, Schmaltz, §§ 131, 132 AktG Tz 6 u. § 133 AktG Tz 4, Meilerowicz, in: Großkomm. AktG §129 Anm.3, Schilling, in: Hachenburg, § 42 GmbH.-Ges. Anm.25 u. Döllerer, in: BB 1959 S.1218, Geßler, beruft sich in: Schlegelberger, § 40 HGB Anm.3f. auf die RGZE v.26.10.1937 II 67/37 in: JW 1938 S. 747/48, in der die aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften mit dieser Begründung auf eine Genossenschaft angewandt wurden. Nach Geßler, in: Schlegelberger, § 40 HGB Anm. 18 kommt es nicht darauf an, daß ein Buchführungsbrauch allgemein und lange Zeit hindurch bestanden hat. Trumpler, S. 172 f. hält es wirtschaftlich für nicht vertretbar, wenn Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften, nur weil sie nicht die Rechtsform der AG besitzen, weniger strengen Bewertungsvorschriften unterworfen sein sollen als die AG und die KGaA, obwohl sie deren durchschnittliche Größe teils erreichen, teils sogar erheblich überragen.

241) Der BFH bestätigt im Urteil v. 8.10.1957 I 86/57 U BStBl 1957 III S. 442, daß einerseits § 6 Ziff. 1 u. 2 EStG mit den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung übereinstimmen und andererseits diese Grundsätze in § 133 Ziff. 3 AktG ihren Ausdruck finden. Dieses Urteil widerspricht insofern der BFHE v.1.12.1950 IV 302/50 S BStBl 1951 III S.10, in der den Einzelkaufleuten und Personengesellschaften ein Wahlrecht eingeräumt wurde.

zu unterlassen hat, ist er auch nach dem Steuerrecht gehalten, die strengeren handelsrechtlichen Bestimmungen zu beachten, denn die steuerrechtliche Bewertungsvorschrift geht nur dann vor, wenn sie einem zwingenden handelsrechtlichen Gebot widerspricht.<sup>242)</sup> Der handelsrechtlich vorwegzunehmende Verlust stimmt auch der Höhe nach grundsätzlich mit dem in der Steuerbilanz zu berücksichtigenden überein, weil die Verkaufspreise, gemindert um die bis zur Abnahme oder Ablieferung noch entstehenden Kosten, die unterste und die Wiederbeschaffungskosten die oberste Grenze des Teilwerts darstellen.<sup>243)</sup> Ein theoretischer Gegensatz zwischen dem Handels- und dem Steuerrecht kann sich dann zeigen, wenn unter den von der Steuerrechtsprechung geforderten, bereits genannten Voraussetzungen darauf verzichtet wird, die niedrigen Wiederbeschaffungskosten anzusetzen. In diesen Fällen wird die Handelsbilanz der Steuerbilanz folgen dürfen, weil es sich um Ausnahmen von einer Regel handelt, die sich bei der Auslegung nicht nur des § 40 Abs.2 HGB, sondern auch des § 133 Ziff.3 AktG als herrschende Meinung in Rechtslehre und Rechtsprechung herausgestellt hat. § 133 Ziff.3 AktG überläßt es grundsätzlich dem pflichtmäßigen Ermessen des Kaufmanns, ob er den Wert, der den Gegenständen am Abschlußstichtage beizulegen ist, von dem Absatz- oder Beschaffungsmarkt her bestimmt.<sup>244)</sup>

- 
- 242) Siehe Herrmann, Heuer, § 6 EStG Anm.5. Der 1.Leitsatz der RFHE v.28.7.1936 I A 145/36 RStBl. 1936 S. 1002 bestätigt, daß der nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung in der Handelsbilanz anzusetzende Wert auch für die Besteuerung maßgebend ist, soweit er sich in dem Rahmen des § 6 EStG hält.
- 243) Unterste Grenze gem. Herrmann, Heuer, § 6 EStG Anm. 86 cc, oberste Grenze gem. RFHE v.17.4.1929 VI A 594/27 StuW 1929 Nr.506 u.6.5.1936 VI A 128/129/35 RStBl 1936 S.849 U BFHE v.3.3.1955 IV 203/53 U BStBl 1955 III S.222. Nach der RFHE v.20.3.1930 VI A 371/30 RStBl 1930 S.360 wird vermutet, daß der Teilwert den Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung entspricht.
- 244) So Koch, in: ZfHf 1960 S.348 u. Brunnengraber a.a.O. S.17.

d) Das Imparitätsprinzip bei den anderen Vermögens-  
teilen und bei den Verbindlichkeiten

Da das Imparitätsprinzip auf das gesamte Umlaufvermögen uneingeschränkt anzuwenden ist,<sup>245)</sup> muß es auch beachtet werden, wenn Forderungen, Wertpapiere und Bestände an flüssigen Mitteln zu bewerten sind. Forderungen können auf Warenlieferungen und Leistungen beruhen oder aus Darlehen entstehen, die davon unabhängig unmittelbar gewährt werden. Vom wirtschaftlichen Standpunkt aus wird in beiden Fällen ein Kredit gegeben.<sup>246)</sup> Daher ist zu unterscheiden, ob einerseits geliefert und geleistet oder andererseits Kapital zur Nutzung überlassen wird.<sup>247)</sup> Bei den Lieferungen und Leistungen ist der

---

245) Siehe anstelle vieler: Blümich, Falk, Steinbring, § 5 EStG Anm.20.

246) Demzufolge geht Koch, in: ZfHf 1960 S.335 davon aus, daß sich der Verkauf auf Ziel gedanklich in einen Barverkauf mit anschließender Kreditgewährung aufteilen läßt.

247) Nach der rein rechtlichen Betrachtungsweise werden bei einem Darlehen Sachen gegen das Versprechen übereignet, andere Sachen gleicher Gattung, Zahl und Menge nach Ablauf des vereinbarten Zeitraums zu erstatten. So Wilde, in: BGB-RGRK, Vorbem. vor § 607 BGB Anm.1. Vom wirtschaftlichen Standpunkt aus kommt es weniger darauf an, daß der Darlehensnehmer das Eigentum an den hingegebenen Sachen erhält, als daß ihm diese Sachen nur zu einer zeitlich begrenzten Nutzung überlassen werden. Daher sind auf einen Vertrag über die unregelmäßige Verwahrung vertretbarer Sachen nach § 700 BGB die Vorschriften über das Darlehen anzuwenden. Dem entspricht die Sammelverwahrung von Wertpapieren nach dem Bank-DepotG.n.F. - Wenn in der Bilanz auch anstelle der hingegebenen Sachen der Anspruch auf Rückerstattung zu aktivieren ist, so trägt der Darlehensgeber doch das Bestandsrisiko insoweit, wie der Darlehensnehmer infolge des zufälligen Untergangs oder der zufälligen Verschlechterung der erhaltenen Sache nicht mehr in der Lage ist, dafür andere Sachen gleicher Art, Menge u. Güte zurückzubekommen. Darüberhinaus kann den Darlehensgeber ein zufälliger Wertverlust unmittelbar treffen, wenn sich bei einem Darlehen in ausländischer Währung der Wechselkurs verschlechtert.

Erfolg im allgemeinen zu dem Zeitpunkt als realisiert zu erfassen, an dem die Gefahr auf den Besteller übergeht. Der Zinsgewinn aus einem Darlehen entsteht dagegen bei den Darlehensgebern fortschreitend jeweils für den Zeitraum, in dem er sein Kapital zur Nutzung überlassen hat. Daher werden die insoweit als verdient anzusehenden Zinsen in der Bilanz aktiv abgegrenzt, auch wenn die darauf beruhende Forderung noch nicht fällig ist. Die aus bereits vereinbarten oder noch nicht abgeschlossenen Veräußerungsgeschäften zu erwartenden Verluste lassen sich infolgedessen nicht mit Verlusten vergleichen, die aus Kapitalnutzungen z.B. dadurch drohen, daß der Kreditnehmer zahlungsunfähig geworden ist. Die zuletzt genannten Verluste zeigen sich endgültig, sobald der Kreditnehmer das Darlehen nur noch teilweise zurückzahlt, da sich erst dann feststellen läßt, ob und zutreffendenfalls inwieweit der ausgefallene Betrag durch die dafür in den erhaltenen Zinsen eingerechnete Risikoprämie gedeckt wurde. Wenn auch beide Arten von Verlusten nach dem Imparitätsprinzip gleichermaßen vorwegzunehmen sind und einheitlich als noch nicht realisiert bezeichnet werden, so ist doch zwischen den unrealisierten Verlusten aus Lieferungen und Leistungen einerseits sowie den noch nicht entstandenen Verlusten aus Kapitalnutzungen andererseits zu trennen. Wird die Leistung des bilanzierenden Kaufmannes für entscheidend gehalten, dann kann bei dem aktiven Darlehen ein dem Veräußerungsgeschäft entsprechender unrealisierter Verlust nur aufgrund eines Vorvertrages entstehen, weil der Kreditgeber mit der Hingabe des Geldes nicht seine Vertragspflicht erfüllt, sondern den Darlehensvertrag erst abschließt.<sup>248)</sup> Die RFH-Rechtsprechung zeigt besonders in den Urteilen über Spekulationsgeschäfte, daß

---

248) Das Darlehen stellt deshalb nach herrschender Meinung einen Realvertrag dar, weil erst durch die Hingabe der Sache die einseitige Verpflichtung zur Rückgewähr begründet wird. So Wilde, in: BGB-RGRK Vorbem., vor § 607 BGB Anm.3 .

nach den wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden ist, ob es sich um eine Veräußerung oder um eine Kapitalnutzung handelt.<sup>249)</sup>

Beruhent Miet-, Pacht- oder Lizenzforderungen auf einer Nutzung materieller oder immaterieller Wirtschaftsgüter, die der Vertragspartner bereits wahrnehmen konnte, oder schon gezogen hat, dann wird insoweit wirtschaftlich ebenfalls ein Kredit gewährt.

- 
- 249) Bei einem spekulativen Reportgeschäft werden vertretbare Sachen mit der Verpflichtung gekauft, Sachen gleicher Art, Menge und Güte zu einem späteren Termin gegen einen höheren Preis zu verkaufen. Der Käufer und Rückverkäufer spekuliert *à la baisse*, weil er hofft, sich zum Termin des Rückverkaufs unter dem im Voraus festgelegten Preis einzudecken zu können. Der Verkäufer und Rückkäufer spekuliert dagegen *à la hausse*, denn er rechnet damit, daß der Börsenpreis zum Termin des Rückkaufs über dem vereinbarten Preis liegen wird. Obwohl rechtlich gesehen Kaufverträge über vertretbare Sachen abgeschlossen u. diese auch jeweils übereignet werden, handelt es sich wirtschaftlich betrachtet um ein Darlehen, das der Verkäufer und Rückkäufer dem Käufer und Rückverkäufer gewährt. Siehe RFHE v. 18.11.1925 VI A 899 u. 900/25 Bd. 18 S.11. Dem Reportgeschäft entspricht sinngemäß umgekehrt das Depottgeschäft. Siehe Herrmann, Heuer, § 5 EStG Anm. 71-73. - Ähnlich verhält es sich bei dem Kostgeschäft. Danach kauft z.B. der Kunde einer Bank, von dieser Aktien zu einem vorher festgelegten Zeitpunkt (Terminkauf), weil er erwartet, daß er sie danach günstig veräußern kann (Spekulation *à la hausse*). Zeigen diese Kurse stattdessen eine sinkende Tendenz, wird er den Terminkauf dadurch prolongieren, daß er die erworbenen Wertpapiere an die Bank mit der Verpflichtung zurückverkauft, Wertpapiere gleicher Art, Menge und Güte z.B. zum nächsten Ultimo erneut zu kaufen. Damit erhält der Bankkunde, wirtschaftlich beurteilt, ein Darlehen, zu dessen Sicherung er die erworbenen Wertpapiere verpfändet. So RFHE v. 14.1.1931 VI A 1793/30 Bd. 27 S. 340 ff. In dem Urteil v. 27.10.1928 VI A 1047/28 RStBl 1929 S. 35 wird der Darlehensgeber als Hereinnahmer bezeichnet, weil er vertretbare Sachen als Sicherheit entgegennimmt, die der als Darlehensnehmer anzusehende Hereingebende abgibt. Daher muß der Darlehensnehmer diese vertretbaren Sachen in seinem Vermögen erfassen, obwohl er sie rechtlich gesehen verkauft hat, und in Höhe des Rückkaufpreises eine Schuld ausweisen. Der Darlehensgeber darf dementsprechend nicht die erhaltenen vertretbaren Sachen

Die Forderungen sind auf den geringeren Teilwert nicht nur abzuschreiben oder wertzubereichtigen, wenn sie uneinbringlich oder zweifelhaft geworden sind, sondern auch, falls es sich um langfristige und unverzinsliche Außenstände<sup>250)</sup> handelt oder um Währungsverluste bei Valutaforderungen.<sup>251)</sup> Die für die Forderungen entwickelten Grundsätze gelten uneingeschränkt auch für die Wertpapiere des Umlaufvermögens. Da sich bei den Wertpapieren der Absatz- und der Beschaffungsmarkt infolge der zentralen Stellung der Börse vereinigen, entfällt die Bewertung nach dem bei dem Vorratsvermögen zu beachtenden "doppelten" Niederstwertprinzip.<sup>252)</sup>

---

zu seinem Vermögen zählen, da sie wirtschaftlich betrachtet nur eine Sicherheit darstellen. Er hat daher in Höhe des Rückkaufpreises eine Darlehensforderung auszuweisen.

250) So Adler, Düring, Schmaltz, § 133 AktG Tz 186, weil solche Forderungen sich nur zu einem unter dem Nennbetrag liegenden Wert abtreten lassen. Dem entspricht die BFHE v.2.12.1955 III 109/54 U BStBl 1956 III S.49 nach der Hypothekenforderungen abgezinst werden durften, weil der vereinbarte Zinssatz erheblich unter dem üblichen lag. Hinzukam, daß die Forderungen für längere Zeit nicht oder nur unter einschränkenden Bedingungen abgetreten werden konnten. Der Nachteil der Unverzinslichkeit darf dann nicht durch einen wirtschaftlichen Vorteil aufgewogen werden. So nahm der BFH in der Entscheidung v. 12.5.1959 I 215/58 U BStBl 1959 III S.268 bei einer Mietvorauszahlung an, daß die zu entrichtende laufende Miete um die nicht vergüteten Zinsen höher festgesetzt worden wäre. Die Unverzinslichkeit der Darlehensforderungen einer Brauerei an Gaststätten glich sich in der BFHE v.17.3.1959 I 207/58 U BStBl 1959 III S.320 mit den Bierbezugsverpflichtungen der Gaststätten aus, die er bei der Brauerei wie Konkurrenzverbote als selbständig bewertungsfähige Wirtschaftsgüter ansah. Zu den Wertberichtigungen auf Forderungen siehe Est-Kartei zu § 6 Abs.1 Ziff.2 EStG. Nr.17 u. BFHE v. 1.4.1958 I 60/57 U BStBl 1958 III S.291.

251) So Haas, Gerhard, Oechsner, Lothar, a.a.O., S.358ff. Nach der RFHE v.7.12.1938 VI 717/38 BStBl 1939 S.196 würde der Erwerber des gesamten Unternehmens für Forderungen in einer unsicheren ausländischen Währung, die erst nach längerer Zeit fällig werden, erheblich weniger als den Nennwert vergüten.

252) Siehe Koch, in: WPG 1957 S.1 .

Die Bestände an flüssigen Mitteln sind wie die Forderungen mit dem niedrigen Teilwert anzusetzen, wenn es sich um Devisen handelt, deren Kurswert gesunken ist. Bei dem nicht aus Vorräten bestehenden Umlaufvermögen deckt sich die handelsrechtliche Bewertung nach dem Imparitätsprinzip mit den steuerlichen Bewertungsvorschriften.<sup>253)</sup>

Da sich das "doppelte" Niederstwertprinzip auch nicht auf die Forderungen bezieht, ist es nur für die Bewertung des Vorratsvermögens bedeutsam.

Für die nicht abnutzbaren Güter des Anlagevermögens gilt das Imparitätsprinzip nur eingeschränkt, weil gem. § 133 Ziff.2 AktG die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auch bei geringerem Wert beibehalten werden dürfen, soweit sich nicht nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung Abschreibungen oder Wertberichtigungen als notwendig erweisen. Ein niedrigerer Wertansatz setzt daher voraus, daß ein tatsächlicher Verlust entstanden ist, der voraussichtlich nicht mehr ausgeglichen werden kann.<sup>254)</sup> Dieses Wahlrecht besteht abge-

---

253) So anstelle vieler: Adler, Düring, Schmaltz, § 133 AktG Tz 192.

254) Nach dem Fachgutachten (FG) 4/33 in: Die FG und Stellungnahmen des IdW, sind bei den Wertpapieren Abschreibungen infolge dauernder Kurseinbußen wohl angebracht, aber regelmäßig nicht erforderlich. Bei notleidenden Papieren, insbesondere wenn deren Aussteller die Zahlungen einstellten, ist dagegen unbedingt abzuschreiben. Ein wertlos gewordenes Schutzrecht ist nach der RFHE v.7.2.1939 I 24/39 RStBl 1939 S.511 sofort abzuschreiben. Nach Adler, Düring, Schmaltz, § 133 AktG Tz 146 sind die Abschreibungen grundsätzlich nach der voraussichtlichen wirtschaftlichen Nutzungsdauer zu bemessen, so daß sie insofern den Abschreibungen auf die Verschleißanlagen entsprechen.

gesehen von solchen Ausnahmefällen auch in der Steuerbilanz.<sup>255)</sup>

Bei dem abnutzbaren Anlagevermögen sind wie bei den nicht abnutzbaren Anlagen Verluste im Sinne des Imparitätsprinzips nur vorwegzunehmen, wenn es veräußert werden soll und die dabei erzielbaren Erlöse voraussichtlich unter den Buchwerten bleiben werden. Solange solch ein Veräußerungsverlust nicht droht, ist es dem Steuerpflichtigen freigestellt, ob er auf den niedrigeren Teilwert heruntergehen will, sofern er jährlich ordnungsmäßige Absetzungen für Abnutzung vorgenommen hat.<sup>256)</sup> Das gilt daher sogar, wenn der Teilwert erheblich und dauernd hinter dem Buchwert zurückbleibt.<sup>257)</sup>

- 
- 255) Siehe Groener, v.Wallis, S.129 Anm. 239. Die RFHE v.14.3.1939 I 72/39 BStBl 1939 S.746 bestätigt, daß § 133 Ziff.3 AktG zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung gehört und daher auch für Steuerpflichtige, die nach den Steuergesetzen Bücher zu führen haben und die ihr Unternehmen nicht in der Form einer Aktiengesellschaft betreiben, gilt. Vorübergehende Wertschwankungen bei den Beteiligungen brauchen nicht berücksichtigt zu werden. Eine Teilwertabschreibung läßt sich nach der BFHE v.11.7.1961 I 22/60 BStBl 1961 III S. 463 nicht auf die Anteilsbewertungs-Richtlinien stützen, weil diese von einer verhältnismäßig hohen Kapitalverzinsung ausgehen, die infolge der laufenden Preissteigerungen besonders bei den Sachwerten nicht mehr erzielt werden kann. Da es sich dabei um sehr wohlwollende vorsichtige Schätzungen handele, dürfe sich darauf nicht der für die Ertragsteuern maßgebende gemeine Wert gründen. Das zeigten besonders die häufig weit über den Werten der Richtlinien liegenden Kurse auch für an der Börse nicht notierte Aktien und GmbH-Anteile.
- 256) Siehe Groener, v.Wallis, S.128 Anm. 236 und RFHE v.17.4.1929 VI A 594/27 StuW 1929 Nr. 506.
- 257) So nach dem Leitsatz der RFHE v. 13.7.1938 I 259/37 RStBl 1938 S.1123, die sich mit dem Verkehrswert der von einer Bank bebauten Grundstücke befaßte. Koch, in: ZfHf 1960, S.333 begründet die Sonderabschreibungen, insbesondere auf Maschinen, mit dem Realisationsprinzip, wenn sich die Nutzungsdauer unvorhergesehen wegen technischer Überholung oder Bedarfsverschiebung verkürzt hat, da insofern lediglich unterlassene Abschreibungen nachgeholt werden. Eine Teilwertabschreibung

Darin zeigt sich, daß es sich bei dem Verkauf des gesamten Unternehmens an einen Bewerber, der es fortführt, um eine dem Teilwertgedanken zugrundeliegende theoretische Annahme handelt. Mit der Teilwertabschreibung wird infolgedessen nur ein unterstellter Verlust berücksichtigt. Insofern wird das Imparitätsprinzip nicht unmittelbar, sondern nur sinngemäß angewandt. Der Steuerpflichtige muß die Vermutung, daß der Teilwert dem Buchwert entspricht, widerlegen.<sup>258)</sup> Die Abschreibung auf den Teilwert darf dementsprechend verschoben, oder es darf an dessen Stelle ein Zwischenwert gesetzt werden.<sup>259)</sup> Dabei ist zu beachten, daß der Grundsatz der Einzelbewertung infolge der Zusammenfassung von Grundstücken und Gebäuden<sup>260)</sup>

---

entspricht dagegen nach Brunnengräber, S.79 dann dem Imparitätsprinzip, sofern z.B. ein Grundstück mit Gleisanschluß überteuert erworben wurde, weil die Bahnlinie nachträglich unerwartet stillgelegt wird.

- 258) Diese in der BFHE v.11.2.1955 IV 102/53 U BStBl 1955 S.165 enthaltene Vermutung gilt umsomehr, je weniger sich der Bewertungsstichtag von dem Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung entfernt hat. Die Vermutung kann z.B. widerlegt werden, wenn für ein bereits errichtetes Gebäude die Baugenehmigung versagt und es in die Stadtplanung einbezogen wurde (BFHE v. 19.11.1953 IV 142/53 U BStBl 1954 III S.16) oder wenn Fehlinvestitionen vorliegen, weil die damit verbundenen Kosten oder die Entwicklung in der Branche falsch eingeschätzt wurden. So RFHE v.14.12.1926 VI A 575/26 Bd.20 S.87/89ff.
- 259) Siehe wegen des Zwischenwertes RFHE v.11.1.1933 VI A 2002/32 RStBl 1933 S.372 und wegen der nachgeholten Teilwertabschreibungen RFHE v.30.3.1938 VI 630/37 RStBl 1938 S.629 sowie v. 19.7.1938 I 431/37 RStBl 1938 S.934.
- 260) Nach der RFHE v.19.1.1938 VI 533/36 Bd.43 S.93 (97) und der BFHE v.26.8.1958 I 80/57 U BStBl 1958 III S.420 bilden die Grundstücke und Gebäude grundsätzlich einen zusammengefaßten Teilwert, weil ein Erwerber des gesamten Unternehmens nicht die Wahl hat, ein Gebäude auszuscheiden. Demnach ist die stille Reserve im Wertansatz des Grundstücks mit der Überbewertung bei dem Gebäude zu verrechnen. Das gilt auch für Maschinen, die so in dem Grundstück oder

sowie von betrieblich nicht selbständig nutzungsfähigen Wirtschaftsgütern<sup>261)</sup> eingeschränkt ist. Andererseits darf die Teilwertabschreibung nicht deshalb eingeengt werden, weil sich die Wiederbeschaffungskosten wegen des Ausfalls des Wirtschaftsguts für die Zeit der Wiederbeschaffung über die Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinaus erhöhen können.<sup>262)</sup> Bei den bebauten Grundstücken richtet sich der Teilwert zur Zeit nur noch in unbedeutendem Umfange nach den daraus erzielbaren Erträgen.<sup>263)</sup> Der Wertansatz in der Handelsbilanz ist auch für die Steuerbilanz maßgebend.<sup>264)</sup>

---

Gebäude eingebaut sind, daß sie nicht ohne schwere Verluste davon getrennt werden können. Zu der Bewertungseinheit gehören gem. RFHE v.19.1.1938 VI 533/36 RStBl 1938 S.181 nicht die Kosten eines Ladenumbaus.

261) In dem Urteil v.16.12.1958 I 286/56 S BStBl 1959 S.77 hat der BFH zwar den Begriff der Sachgesamtheit aufgegeben, doch stellen technisch so stark miteinander verbundene Gegenstände, daß sie nicht selbständig nutzungsfähig sind, ein als Einheit zu bewertendes Wirtschaftsgut dar, so z.B. der Motor und das Fahrgestell eines Kraftwagens oder der Webstuhl und der Elektromotor, der ihn antreibt. Diese Auffassung hat er in der Entscheidung v.28.2.1961 I 13/61 U BStBl 1961 III S.383 dadurch bestätigt, daß er die bestimmungsgemäße und für den einzelnen betrieblichen Zweck erforderliche Verbindung für entscheidend hielt.

262) Der BFH ist in dem Urteil v.15.5.1952 IV 469/51 U BStBl. 1952 III S.169 der Auffassung entgegengetreten, daß sich der Teilwert der sog. betriebsarteigenen Wirtschaftsgüter nach den erhöhten Wiederbeschaffungskosten richte. Das einzelne Wirtschaftsgut werde sonst mit dem Wert der Erträge angesetzt, die damit erwirtschaftet werden könnten. Da die Ertragskraft stattdessen im Geschäftswert zu berücksichtigen ist, muß der Marktpreis maßgebend bleiben. Dieser Entscheidung ist der I. Senat im Urteil v. 16.8.1955 I 14/55 U BStBl 1955 III S.306 gefolgt.

263) Der BFH hielt in dem S-Urteil v. 11.7.1961 I 311/60 BStBl 1961 III S.462 die künftige Entwicklung der Mieten nicht für entscheidend, wenn bei der nachweisbaren Veräußerung eines gleichartigen, mit einem Geschäftshaus bebauten Grundstücks ein den Buchrestwert deckender oder darüber hinausgehender Preis erzielt wurde.

264) Siehe den Leitsatz der RFHE v.25.7.1933 I A 223/31 RStBl 1933 S. 1059, die sich mit der Bewertung unbebauter Grundstücke befaßt.

Das Imparitätsprinzip ist sinngemäß umgekehrt anzuwenden, wenn Verbindlichkeiten zu bewerten sind. Daher muß der Teilwert angesetzt werden, sobald er beispielsweise bei einer Valutaschuld infolge des Ansteigens des Kurses der ausländischen Währung über den Verfügungsbetrag gestiegen ist.<sup>265)</sup> Der dadurch zunächst nur drohende Verlust tritt erst ein, wenn der Schuldner aufgrunddessen einen entsprechend höheren Betrag zurückzahlt.<sup>266)</sup> Bei Spekulationsgeschäften hat der Darlehensnehmer seine Verpflichtung um den zu erwartenden Verlust erhöht auszuweisen.<sup>267)</sup>

Wird besonders bei aufgenommenen Anleihen, das Disagio aktiviert, um sie mit dem Rückzahlungsbetrag ansetzen zu können,<sup>268)</sup> so liegt darin nicht die Vorwegnahme eines drohenden Verlustes. Da dieser Aktivposten abzuschreiben ist, zeigt sich, daß es sich dabei um einen zusätzlichen Zins handelt.<sup>269)</sup> Der Grundsatz, nicht oder unterdurchschnittlich zu verzinsende, langfristige Forderungen abzuverzinsen, würde, folge-

---

265) Der BFH bestätigt in dem Urteil v.7.8.1951 I 38/51 U BStBl 1951 III S.190, daß sich das Niederstwertprinzip in ein Höchstwertprinzip umwandelt, wenn Verbindlichkeiten zu bewerten sind. Dementsprechend sind auch Pfandbriefschulden mit den erhöhten Rückzahlungsbeträgen, die sich auch in den entsprechend gestiegenen Börsenkursen zeigen, anzusetzen. Siehe RFHE v.19.10.1938 VI 653/38 RStBl 1939 S.123.

266) Siehe EStR 1960 Abschn. 37.

267) Bei den Spekulationsgeschäften enthält das aus den Kursunterschieden bestehende Kostgeld (Report oder Deport) diesen Verlust neben einer in angemessener Höhe anzunehmenden Verzinsung. Siehe Herrmann, Heuer, § 5 EStG Anm.73. Siehe auch Fußnote 249.

268) Nach der RFHE v.19.10.1938 VI 653/38 RStBl 1939 S.123 ist sowohl gem. § 6 EStG als auch nach § 133 Ziff.6 AktG der Rückzahlungsbetrag zu passivieren.

269) Siehe auch RFHE v.25.4.1934 VI A 909/33 RStBl 1934 S.945 und BFHE v.13.8.1957 I 18/57 U BStBl 1957 III S.349.

richtig auf die Passiv-Seite übertragen, dazu führen, daß überdurchschnittlich verzinsliche, langfristige Schulden aufzuzinsen wären. Der sich dabei zeigende Verlust dürfte ebensowenig zu den bilanzierungsfähigen Einzelwagnissen gehören, wie Zinsbelastungen aus einem Kredit, der beispielsweise für Investitionen aufgenommen wurde, von denen nachträglich wieder abgesehen wird.<sup>270)</sup> Die möglichen nachteiligen Folgen von Finanzdispositionen sind vielmehr dem allgemeinen Unternehmerwagnis zuzurechnen, das aus dem Gewinn zu decken ist.<sup>271)</sup>

### III. Das Prinzip der vorsichtigen Bewertung

#### a) Das Vorsichtsprinzip im Rahmen des Realisationsprinzips

Ob das Realisationsprinzip oder das Imparitätsprinzip anzuwenden ist, in beiden Fällen muß das darüberstehende allgemeine Prinzip der Vorsicht beachtet werden. Danach sind die Werte, die nach dem Realisationsprinzip oder nach dem Imparitätsprinzip maßgebend erscheinen, vorsichtig zu bemessen.<sup>272)</sup> Das Realisationsprinzip und das Imparitätsprinzip stellen

---

270) Falkenroth, BB 1958 S.37 überträgt das "doppelte" Niederstwertprinzip von der Waren- auf die Kreditbeschaffung, weil er die wirtschaftlichen Nachteile aus einem Mißverhältnis zwischen dem Zins und einer möglichen Kapitalnutzung als Verlust vorwegnehmen will. Insbesondere stellt er das zurückgegangene Zinsniveau den gesunkenen Wiederbeschaffungspreisen gleich. Dem schließen sich Littmann, § 4,5 EStG S.257 ff., und Eisenblätter, NWB Fach 17 S.239/40 an.

271) Ein Erwerber des gesamten Unternehmens würde den Nachteil einer zu hohen Zinsbelastung daher entgegen Herrmann, Heuer, § 5 EStG Anm.68 nicht bei dem Wertansatz der Verbindlichkeiten, sondern bei den Ertragsaussichten und damit im Rahmen des Geschäftswerts berücksichtigen. Da von im übrigen gleichbleibenden Verhältnissen auszugehen ist, darf auch

damit nicht die Folge des so verstandenen Vorsichtsprinzips dar.<sup>273)</sup> Im Rahmen des Realisationsprinzips sind die danach gebotenen Ansätze der Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie Absetzungen für Abnutzung vorsichtig zu schätzen. Daher dürfen innerhalb der Anschaffungskosten keine Gemeinkosten aktiviert werden.<sup>274)</sup>

Bei den Herstellungskosten ist streitig, inwieweit dazu auch die Verwaltungskosten des Fertigungsbereichs gehören.<sup>275)</sup>

Bei der Lösung dieser Frage empfiehlt es sich, davon auszugehen, daß die Herstellungskosten in der Handelsbilanz mit denen in der Steuerbilanz übereinstimmen,

---

nicht unterstellt werden, daß ein finanzkräftiger Erwerber den Kredit zu günstigeren Bedingungen beschaffen könnte.

272) Siehe Koch, in: WPg 1957, S.5

273) Koch, in: ZfhF 1960, S.328 weist darauf hin, daß das Imparitätsprinzip nicht mit dem Vorsichtsprinzip verwechselt werden darf. Nach Adler, Düring, Schmaltz, § 133 AktG Tz 31, wirkt sich dagegen der Grundsatz der Vorsicht darin aus, daß noch nicht realisierte Gewinne nicht ausgewiesen werden dürfen und noch nicht realisierte Verluste vorweggenommen werden müssen. Die Verlustvorwegnahme wird auch von Schilling, in: Hachenburg, § 42 GmbHGes Anm.12 S.81 als Ausdruck des Grundsatzes der Vorsicht angesehen.

274) Siehe BFH-Gutachten v.26.1.1960 I D 1/58 S. BStBl 1960 III S.193. Sandig, in: WPg 1957 S.64 f. hält es demgegenüber bei den Rohstoffvorräten für vertretbar, die darauf entfallenden Materialgemeinkosten zu aktivieren, weil nach seiner von der herrschenden Auffassung nicht geteilten Meinung, der Herstellungsprozeß bereits mit der Beschaffung beginnt.

275) Nach dem Gutachten des BFH v.26.1.1960 I D 1/58 S BStBl 1960 III S.192 sowie gem. Börnstein, in: DB 1959 S. 384 sind darin die Kosten der Lager- und der Werkstattverwaltung sowie des Lohnbüros einzubeziehen. Der BFH folgt damit Rohrer, in: DB 1958 S.2f. nur zum Teil, da dieser auch die anteiligen Gemeinkosten der technischen Geschäftsleitung sowie anderer Verwaltungsstellen wie Registratur, Lochkartenstelle und Verkaufsraum dazurechnet.

weil nach § 5 EStG die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend sind und nach § 6 EStG nichts Gegenteiliges vorgeschrieben ist.<sup>276)</sup> Aus Gründen der Vorsicht muß der Begriff der gesondert zu erfassenden, nicht aktivierungsfähigen Verwaltungs-, gemeinkosten eher ausgedehnt als eingeschränkt werden.<sup>277)</sup> Infolgedessen sind in die Fertigungsgemeinkosten nur die Verwaltungskosten einzubeziehen, die im Fertigungsbereich unmittelbar entstehen.<sup>278)</sup> Die der Vor- und der Nachkalkulation dienenden Kostenrechnungsgrundsätze lassen sich nur bedingt anwenden, weil sie vielfach von den bei einer erneuten Herstellung entstehenden Kosten sowie von kalkulatorischen und damit fiktiven Kostenansätzen ausgehen.<sup>279)</sup>

Von dem Grundsatz, daß die Vertriebskosten nicht zu aktivieren sind, weil sie nicht zu den Herstellungskosten gehören, ist der BFH abgewichen, weil er die auf erhaltene Anzahlungen entrichtete Umsatzsteuer als selbständig bewertbares Wirtschaftsgut ansah, das als aktive Rechnungsabgrenzung auszuweisen ist.<sup>280)</sup>

---

276) So auch Börnstein, in: DB 1959, S. 353.

277) Nach Abschn.33 Abs.2 EStR 1961 besteht keine Pflicht, diese Verwaltungskosten in die Herstellungskosten einzurechnen, auch wenn dies branchen- oder betriebsüblich sein sollte.

278) Nach Funk, in: DB 1961 S.1655 dürfen die zu aktivierenden Fertigungsgemeinkosten die betriebs- und die branchenübliche Höhe nicht überschreiten. Ferner müssen sie einer wirtschaftlichen Betriebsführung entsprechen. So auch Abschn. 33 Abs.1 EStR 1961. Adler, Düring, Schmaltz, § 133 AktG Tz 86 bemerken hierzu, daß die durch Unwirtschaftlichkeit insbesondere durch Unterbeschäftigung entstehenden Kosten solange aktiviert werden dürfen, wie sie durch die vereinbarten oder erzielbaren Verkaufspreise gedeckt sind, weil die Folgezeit lediglich verlustfrei zu halten ist.

279) Die betriebswirtschaftlichen Kostenregeln weichen nach Klinger, in: DB 1959, S.1350 f., im wesentlichen dadurch von der steuerlichen Auffassung ab. Van der Velde, S.92 weist darauf hin, daß der Kostenrechnung das Vorsichtsprinzip, so wie es für die Bilanz gilt, fremd ist.

280) In dem rechtskräftigen Urteil v. 21.10.1954 IV 624/54 hat das niedersächsische Finanzgericht in

Vom Standpunkt der dynamischen Bilanzauffassung wird der Gesamterfolg durch solche Aufwendungen willkürlich beeinflusst, da die ihnen entsprechenden Erträge erst in einem späteren Abrechnungszeitraum erzielt und damit erfaßt werden. Die Forderung nach einer periodengerechten Abgrenzung der Aufwendungen und Erträge hat aber hinter dem Grundsatz der Vorsicht genauso zurückzustehen, wie bei dem Imparitätsprinzip.<sup>281)</sup>

Daher dürfen auch Kosten, die insbesondere bei dem Bemühen entstehen, einen Exportauftrag zu erhalten, wie beispielsweise aufgrund von Geschäftsreisen in das Ausland, von Beratungen und Einladungen der präsumtiven Kunden und von Beteiligungen an Ausschreibungen nicht aktiviert werden. Das gilt auch, wenn grundsätzlich gewiß ist, daß diese Kosten erstattet werden, weil der betreffende Auftrag zu einem entsprechenden Preis

---

Hannover, EFG 1955 S.102 entschieden, daß die auf erhaltene Anzahlung entrichtete Umsatzsteuer das Jahr der Vereinnahmung des Entgelts belastet. Der BFH räumte in seiner Entscheidung v.13.5.1958 I 290/56 U BStBl 1958 III S.331 einerseits ein, daß die Umsatzsteuer zu den nicht aktivierungsfähigen Vertriebskosten gehört, betonte aber andererseits, daß sie ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut darstellt, soweit sie für Vorauszahlungen abgeführt wurde. So auch BFHE v.22.5.1958 IV 222/56 U BStBl 1958 III S.333 und Blümich, Falk, Steinbring, § 5 EStG Anm.20 S.426 ff. Kühn, hält dem in: BB 1958, S.1017 entgegen, daß die zu den Vertriebskosten zählende Umsatzsteuer auch nicht auf dem Umweg über die Rechnungsabgrenzung aktiviert werden dürfe. Waldner, in: BB 1958 S.1051 sieht in der Aktivierung einen Vorstoß gegen die gem. § 5 EStG maßgebenden handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung. Daß die Vertriebskosten nicht aktiviert werden dürfen, bestätigt die BFHE v. 13.8.57 I 46/57 U BStBl 1957 III S.350 f. So auch Sandig, in: WPg 1957 S.65 und die von ihm wiedergegebenen Autoren.

281) Der BFH beruft sich daher in seiner Entscheidung v. 13.5.1958 I 290/56 U BStBl 1958 III S.331 zu unrecht auf die dynamische Betrachtungsweise.

hereingenommen werden konnte.<sup>282)</sup> Insofern werden gesetzlich erzwungene stille Reserven gebildet.<sup>283)</sup> Dem steht auch nicht entgegen, daß der Erwerber des gesamten Unternehmens sich bereithalten würde, derartige stille Reserven abzugelten, denn der Teilwert darf nur angesetzt werden, wenn er unter die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gesunken ist.<sup>284)</sup>

Bei dem abnutzbaren Anlagevermögen sind die verbrauchsbedingten Abschreibungen aus Gründen der gebotenen Vorsicht eher zu hoch als zu niedrig zu bemessen.<sup>285)</sup>

---

282) Entgegen der BFHE v.22.5.1958 IV 222/56 U BStBl 1958 III S.333 darf der Unternehmer den auszuweisenden Gesamterfolg nicht nur dadurch beeinflussen, daß er statt der Soll- die Ist-Einnahme umsatzversteuert, sondern daß er die Höhe und teilweise auch den Entstehungszeitpunkt der nicht aktivierungsfähigen Verwaltungs- sowie der anderen Vertriebskosten bestimmt. So auch Kühn, in: BB1958 S.1017

283) In der Begründung des Urteils v. 13.5.1958 I 290/56 U BStBl 1958 III S.331 verkennt der BFH, daß in Höhe der Umsatzsteuer das Gesamtergebnis des Zeitraumes, in dem die Anzahlung vereinnahmt wurde, belastet und der Gesamterfolg der Abrechnungsperiode, in der geliefert oder geleistet wird, begünstigt werden muß, weil aus Gründen der Vorsicht über die Anschaffungs oder Herstellungskosten nicht hinausgegangen werden darf. Dadurch soll nach Helpenstein, S.543 für Risiken aus Herstellungsfehlern sowie aus etwaigen Lohn- und Preiserhöhungen bis zur Fertigstellung mit vorgesorgt werden. Da solch ein Wertansatz dem § 6 EStG entspricht, wird diese Vorschrift nicht, wie der BFH behauptet, verletzt, sofern die Umsatzsteuer nicht aktiv abgegrenzt wird. Der BFH forderte diese Abgrenzung bei einem Bauunternehmer, obwohl er von ihm andererseits grundsätzlich erwartete, daß er seinen Gewinn erst nach einer mehrjährigen Bauzeit ausweist. Die Vertriebskosten dürfen ebenso wenig wie die der Herstellung zeit- anteilig zurechenbaren Verwaltungskosten aktiviert werden.

284) Dies beachtet der BFH in seiner Entscheidung v. 22.5.1958 IV 222/56 U BStBl 1958 III S.333, nicht, obwohl mit dem Jahresabschluß der Erfolg in den Grenzen der hauptsächlich durch das Gläubigerschutzinteresse gebotenen Vorsicht zu ermitteln ist. Der für den Erwerber des gesamten Unternehmens bestimmte Abschluß dient dagegen hauptsächlich dazu, den Wert des Unternehmens als ganzes festzustellen.

285) Siehe Koch, in: ZFhF 1960, S.328.

Lassen sich bei einer langdauernden Fertigung die Risiken nicht ausreichend übersehen, beispielsweise bei nur ungenügend erprobten Herstellungsverfahren oder bei neuartigen Erzeugnissen, dann erfordert das Vorsichtsprinzip den Ansatz eines Zwischenwertes. Der noch nicht realisierte Gewinn darf dann nicht dem Baufortschritt entsprechend, sondern nur in einem geringeren Umfange oder überhaupt nicht vorweggenommen werden. Der Unternehmer begnügt sich dann damit, den Ausweis eines Verlustes zu vermeiden, indem er die auf die Herstellung entfallenden Verwaltungskosten und die bereits angefallenen Vertriebskosten aktiviert.

b) Das Vorsichtsprinzip im Rahmen des Imparitätsprinzips

Das Vorsichtsprinzip muß, wenn das Imparitätsprinzip anzuwenden ist, insoweit beachtet werden, wie die erzielbaren Erlöse, die Wiederbeschaffungspreise und die noch zu erwartenden Kosten zu beurteilen sind. Bei den Absatz- und den Beschaffungsmarktpreisen zeigt sich die gebotene Vorsicht im wesentlichen darin, daß diese nach objektiven Maßstäben festzustellen sind.<sup>286)</sup> Das gilt damit auch für den Ansatz des niedrigeren Teilwerts.<sup>287)</sup> Daher muß von Besonderheiten des jeweiligen Unternehmens, die nicht in den objektiven Verhältnissen des Betriebes begründet sind, abgesehen werden. Die noch ausstehenden Kosten sind aus Gründen der Vorsicht eher zu hoch als zu niedrig zu schätzen. Dementsprechend ist auch für die bewertungsfähigen, insbesondere die rückstellungspflichtigen Einzelrisiken vorzusorgen.<sup>288)</sup> Maßgebend ist daher der Wert, den ein vorsich-

---

286) So Koch, in: ZfHf 1960, S.345

287) Siehe BFHE v.5.2.1953 IV 135/52 U,DB 1953,S.287.

288) Nach dem Fachgutachten 3/37 in: Fachgutachten und Stellungnahmen des IdW, S.115, sind die bei den Rückstellungen trotz gewissenhafter, alle Umstände

tig rechnender Kaufmann unter verständiger Würdigung der Umstände und Verhältnisse ansetzen wurde, die am Bilanzstichtag tatsächlich vorlagen oder bei objektiver Beurteilung mit hinreichender Sicherheit vorauszusehen waren.<sup>289)</sup>

Die eigene Auffassung des Kaufmannes ist demnach soweit zu berücksichtigen, wie sie sich vor allem in den Kalkulationen und in der Rechnungsstellung zeigt.<sup>290)</sup> Seine Ansichten über die zukünftige wirtschaftliche Entwicklung dürfen aber nur insoweit berücksichtigt werden, wie sie der allgemeinen Auffassung, die sich vor allem in der Marktlage am Bilanzstichtag zeigt, nicht widersprechen.<sup>291)</sup> Ob er den künftigen Konjunkturverlauf pessimistisch beurteilt, ist insofern unerheblich, als allgemeine Konjunkturrisiken, die sich nicht unmittelbar auf bestimmte Vermögensteile und Schuldteile oder Geschäfte auswirken, zu dem Unternehmerwagnis gehören, das durch den Gewinn abgegolten wird.

#### c) Die Grenzen des Vorsichtsprinzips

Darf nach dem Vorsichtsprinzip einerseits grundsätzlich nicht über das objektiv nachprüfbare Maß hinaus vorgesorgt werden, so findet es andererseits auch seine Grenze in dem Grundsatz der nominellen Kapitalerhaltung,<sup>293)</sup> über dessen Rahmen bei der Erfolgsermittlung im Wege des Jahresabschlusses nicht hinausgegangen werden darf. Daher ist es nicht zulässig, bei der Bewertung

---

des Einzelfalles berücksichtigenden Schätzungen des Aufwandes oder der Wagnisse entstehenden stillen Reserven in angemessenem und wirtschaftlich vertretbarem Umfang unvermeidlich und daher zulässig.

289) So BFHE v.5.2.1953 IV 135/52 U DB 1953 S. 287.

290) Siehe Leitsatz 3 der BFHE v.17.5.1952 I 4/52 U BStBl III 1952 S.208.

291) So BFHE v.26.1.1956 IV 566/54 U BStBl 1956 III S.114.

292) Siehe BFHE v.3.7.1956 I 118/55 U BStBl 1956 S.249.

293) So Koch, WPg 1957, S.61. Sowohl die handels- als auch die steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften stehen nach Hax, S.119 und 279, grundsätzlich auf dem Boden der Geldkapital-, nicht der Substanzrechnung.

von Vorräten mit eisernen Beständen zu rechnen.<sup>294)</sup>  
 Auch die steuerfreie Rücklage für Preissteigerung dient weniger der Substanzerhaltung, da sie als verdeckte Steuerstundung mehr eine Finanzierungshilfe darstellt.<sup>295)</sup>  
 Im Gegensatz zu der Bilanzierungspraxis in Großbritannien und den USA darf nicht von der Annahme ausgegangen werden, daß die zuletzt beschafften Güter zuerst verbraucht oder veräußert werden (last in - first out).<sup>296)</sup>  
 Daher läßt sich aufgrund des Vorsichtsprinzips nicht verhindern, daß insbesondere bei anhaltenden Preissteigerungen Scheingewinne ausgewiesen und infolgedessen

---

294) Nach der BFHE v.1.3.1955 I 144/52 U BStBl 1955 III S.144 ff. widerspricht das den eisernen Beständen zugrundeliegende Sachwertdenken den handels- und den steuerrechtlichen Bewertungsgrundsätzen, darunter auch dem Grundsatz der Einzelbewertung. Nach der Ansicht des BFH geht das geltende ESt-Recht von einer stabilen Währung aus. Daher nimmt der BFH bei Preisschwankungen einzelner Wirtschaftsgüter an, daß sie sich auf längere Sicht ausgleichen. Weil die Preissteigerungen durch eine steuerfreie Rücklage aufgefangen werden können (§ 74 ESt DV 1960 u. Abschn. 228 EStR 1960), darf ihre Wirkung auf den Gesamterfolg nicht auch über die Bewertung mit eisernen Beständen vorweggenommen werden. Diese beiden Methoden schließen sich auch nach Hax, in: BB 1955 S.798 gegenseitig aus. Der Entscheidung des I. Senats v.1.3.1955 ist der IV. Senat in dem BFH-Urteil v.3.3.1955 IV 203/53 U BStBl 1955 III S.222 beigetreten. Der RFH ließ schon in der Entscheidung v.14.1.1942 VI 382/41 RStBl 1942 S.183 nicht zu, daß Rückstellungen wegen gestiegener Wiederbeschaffungskosten gebildet werden.

295) So Hax, in: DB 1956 S.357 (359).

296) In den EStR 1960 Abschn.36 Abs.2 wird stattdessen verlangt, daß die gewogenen Durchschnittspreise der im Wirtschaftsjahr erworbenen und ggf. zu dessen Beginn vorhandenen Wirtschaftsgüter angesetzt werden. Aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise wird davon abgesehen, die Vorräte mit den Kosten zu bewerten, zu denen sie tatsächlich angeschafft oder hergestellt wurden. Der BFH bestätigte in der Entscheidung v. 17.5.1952 I 4/52 U BStBl 1952 III S.208, daß es hier nicht auf die bürgerlich-rechtlich vielfach entscheidende Nämlichkeit ankommt. Für die Gruppenbewertung der vorhandenen Mengen zu gewogenen Durchschnittspreisen setzt sich Hax, in: BB 1955 S.793 ff. (798) ein.

auch besteuert werden.<sup>297)</sup>

Vorsichtsgründe werden dagegen vor allem bei Vereinfachungsmaßnahmen berücksichtigt.<sup>298)</sup> Dabei darf es sich aber nur um verhältnismäßig geringe Beträge handeln, die sich in kurzer Zeit ausgleichen und deshalb das Ergebnis nicht wesentlich beeinflussen.<sup>299)</sup> Insoweit darf auch in der Steuerbilanz von einer zeitlich genauen Zurechnung abgesehen werden, weil sich der nicht abgegrenzte Vorgang in den meisten Fällen bereits im Folgejahr auf den Gesamterfolg auswirkt.<sup>300)</sup> Die Finanzverwaltung beanstandet dann beispielsweise nicht, daß die passiven Posten der Rechnungsabgrenzung von den Unternehmen regelmäßig genauer und vollständiger bilanziert werden als die aktiven Posten, soweit dies nicht willkürlich geschieht.<sup>301)</sup>

Bei den in bestimmten Zeitabständen wiederkehrenden Großreparaturen würde es dem Vorsichtsprinzip entsprechen, wenn dafür durch Zuführungen zu einer entsprechend zweckgebundenen Rückstellung vorgesorgt werden könnte, die sich an die Absetzungen für Abnutzung koppeln ließen. Dies läßt die Steuerrechtsprechung ebenso wenig zu<sup>302)</sup> wie beispielsweise, daß die Kosten einer

---

297) Siehe Hax, S.279.

298) Um die Inventur zu vereinfachen, dürfen nach Abschnitt 36 Abs.3 EStR 1960 Hilfs- und Betriebsstoffe mit einem Festwert angesetzt werden, wenn ihre Menge und ihre Börsen- oder Marktpreise erfahrungsgemäß nicht erheblich schwanken.

299) Siehe BFH-Urteil v. 15.11.1960 I 189/60 U DB 1961 S.222 und BFHE v.22.5.1958 IV 222/56 U BStBl 1958, S.333 f.

300) So auch BFHE v.13.5.1958 I 290/56 U BStBl 1958 III S.331 bei regelmäßig wiederkehrenden Ausgaben, wenn sie sich auf den Erfolg und das Bilanzbild nur in unbedeutendem Umfange auswirken.

301) Siehe Baier, Fährlich, S.219

302) Nach dem Leitsatz der BFHE v.14.3.1958 III 306/56 S. BStBl 1958 III S.274 werden Rückstellungen für aufgestauten Reparaturbedarf grundsätzlich nicht anerkannt.

Generalüberholung oder eines Wiederaufbaues in den Herstellungs- und den Erhaltungsaufwand aufgeteilt werden.<sup>303)</sup> Der Erhaltungsaufwand darf dann nicht als laufende Betriebsausgabe erfaßt, sondern muß aktiviert werden. Das Vorsichtsprinzip setzt sich dagegen durch, wenn bei einer Erhaltungsmaßnahme anstelle des ausgewechselten ein qualitativ besseres Teil eingebaut wird. Obwohl aufgrunddessen der Wert des instandgesetzten Wirtschaftsgutes erhöht wird, weil beispielsweise das neueingebaute Teil eine längere Nutzungszeit aufweist als das ersetzte, darf der dadurch bedingte Aufwand als laufende Betriebsausgabe behandelt werden.<sup>304)</sup>

---

303) Wegen der Generalüberholung siehe BFHE v.31.1.1956 I 111/54 U Bd. 62 S.230, hinsichtlich des Wiederaufbaues BFHE v. 3.2.1959 I 163/57 U Bd.69 S.151 sowie BFHE v.17.4.1959 VI 22/58 U Bd.68, S.639, und BFH-Urteil v.14.1.1960 IV 96/58 U BStBl 1960 III S.136.

304) So BFHE v.9.7.1953 IV 8/53 U Bd.57 S.639 bei dem Ersatz einer Holzbalkenstalldecke durch eine Stahlbetondecke mit Eisenträgern. Die Restnutzungsdauer des so wiederinstandgesetzten Stallgebäudes verlängerte sich dadurch grundsätzlich nicht. Siehe auch Hoffmann, StuW 1961, Sp. 137 ff (155).

## § 2. Das schwebende Geschäft in der Steuerbilanz

### I. Der Zweck des Begriffs "Schwebendes Geschäft" in der Steuerbilanz und seine Voraussetzungen

#### a) Der Zweck des Begriffs

Zu den buchungspflichtigen Vorgängen, die aufgrund der vorstehend erläuterten Bilanzierungsgrundsätze zu erfassen und zu bewerten sind, gehören unter bestimmten Voraussetzungen auch die im Bilanzsteuerrecht als "schwebende Geschäfte" bezeichneten Geschäftsvorfälle. Der mit diesem Begriff angestrebte Zweck besteht wie bei den anderen bilanzrechtlichen Begriffen darin, vom Standpunkt der Steuerbilanz aus gleichartige Sachverhalte zusammenzufassen und damit den Buchungsstoff nach Gesichtspunkten zu ordnen, die der wirtschaftlichen Betrachtungsweise entsprechen. Aufgründdessen werden die bilanzierungspflichtigen und die bilanzierungsfähigen Geschäftsvorfälle von den nicht bilanzierungspflichtigen oder nicht bilanzierungsfähigen unterschieden. Der Begriff des schwebenden Geschäfts trägt dazu bei, den Inhalt der Steuerbilanz zu bestimmen, so daß deren Aussagefähigkeit beurteilt werden kann. Mit dem Begriff des schwebenden Geschäfts lassen sich darüber hinaus innerhalb des Kreises der bilanzierungspflichtigen Vorgänge die erfolgsneutralen von den erfolgswirksamen trennen. Da schwebende Geschäfte, die einen Gewinn erwarten lassen, aufgrund des Realisationsprinzips nicht bilanzierungsfähig sind, zeigt sich, daß sie nur dann bilanzierungspflichtig werden, wenn aus ihnen ein Verlust droht. Damit dient der Begriff des schwebenden Geschäfts dazu, eine Gruppe der unter das Imparitätsprinzip fallenden Geschäftsvorgänge näher zu bestimmen.

## b) Die Voraussetzungen des Begriffs

Die Voraussetzungen, unter denen von einem schwebenden Geschäft im Sinne des Bilanzsteuerrechts gesprochen werden kann, sollen anhand des von der Rechtslehre und der Rechtsprechung auch auf dieses Rechtsgebiet übertragenen juristischen Begriffs erläutert werden. Nach dieser rechtspragmatischen Form des Begriffs werden Geschäfte solange als schwebend bezeichnet, wie sie von mehreren Vertragspartnern oder nur von dem Vertragsteil, dessen Bilanz zugrundegelegt wird, noch nicht oder noch nicht vollständig erfüllt sind. Damit enthält der juristische Begriff Geschäfte, die von der Rechtslehre überwiegend für nicht bilanzierungsfähig gehalten werden, weil nicht bereits der Abschluß des Vertrages, sondern erst dessen Erfüllung buchmäßig zu erfassen ist.<sup>305)</sup> Die Rechtsprechung teilt diese Auffassung mit der Begründung, daß die Ansprüche und Verpflichtungen aus noch nicht erfüllten Verträgen den in der Bilanz auszuweisenden Vermögensstand nicht beeinflussen.<sup>306)</sup> Auch wenn der juristische Begriff nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten durch das Realisationsprinzip eingeengt wird, läßt sich nicht verhindern, daß sich die auf dem schwebenden Vertrag beruhenden Geschäftsvorfälle auf die Steuerbilanz sehr unterschiedlich auswirken. Der überwiegend rechtlich bestimmte Begriff des schwebenden Geschäfts entspricht aufgrunddessen nicht den Anforderungen,

---

305) Vellguth, S. 7-15. Auf die Wiedergabe seiner Auffassung in Fußnote 49 wird verwiesen, ebenso Schön-  
 nenbeck DB 1960 S. 1133ff u. WP-Handbuch 1959, S. 484

306) Siehe RFHE v. 7.5.1920 I A 302/19 amtl. Slg. Bd. 3, S. 22; v. 16.10.1925 I A 58/25 amtl. Slg. Bd. 17, S. 243, und v. 14.1.1942 VI 382/41 RStBl 1942, S. 183. Dem folgte der BFH in den Entscheidungen v. 18.12.1956 I 84/56 U BStBl 1957 III S. 27; v. 19.12.1957 IV 432/56 U BStBl 1958 III, S. 162, und v. 1.3.1960 I 141/59 U BStBl 1960 III S. 208. So auch OFD Stuttgart in dem Erlaß v. 5.10.1953 S. 3530 in: BB 1953, S. 909.

die an einen aus der Steuerbilanz zu entwickelnden Begriff nach seiner Zielsetzung zu stellen sind. Dies hat die Kritik an den zivilrechtlichen Begriffen des schwebenden Geschäfts im ersten Hauptteil dieser Untersuchung im einzelnen gezeigt.

Das schwebende Geschäft ist deshalb nicht hauptsächlich nach rechtlichen Gesichtspunkten, sondern überwiegend anhand der auch in der Steuerbilanz zu beachtenden handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu beurteilen. Der auf einer überwiegend wirtschaftlichen Betrachtungsweise beruhende Begriff muß sich daher auf Vorgänge beschränken, die bilanzierungspflichtig sind, da er sonst für die Bilanz bedeutungslos bleibt. Demnach könnte von einem schwebenden Geschäft gesprochen werden, sobald die Vertragspartner begonnen haben, es auszuführen. Das hätte dann zu gelten, wenn vorausgezahlt wird, die Handelsware oder die Rohstoffe beschafft werden und die Herstellung angefangen oder abgeschlossen ist, solange die Lieferung oder Abnahme noch aussteht. Dagegen läßt sich einwenden, daß mit diesen Vorgängen nicht das schwebende Geschäft als solches bilanziert wird, sondern nur die sich daraus ergebenden einzelnen Erfüllungshandlungen buchmäßig erfaßt werden, denn nur diese beeinflussen das Vermögen des Vertragsteiles, von dessen Bilanz aus das Geschäft zu beurteilen ist. Auch wäre es dann notwendig, die Handelsware sowie die Rohstoffe einerseits und die halbfertigen sowie fertigen Erzeugnisse andererseits danach zu unterscheiden, ob sie für bereits vorliegende Verkaufsaufträge oder einen noch ungewissen Abnehmerkreis angeschafft, bereitgestellt oder hergestellt wurden oder noch werden. Diese Trennung erscheint besonders dann schwierig, wenn es sich um Markenartikel handelt, bei denen einerseits die jeweils vorhandenen Mengen, andererseits die Auftragsbestände stark schwanken. Die in der Bilanz auszuweisenden Vorräte werden in der

Praxis nicht nach diesen Gesichtspunkten unterteilt, weil sie nach einheitlich geltenden Grundsätzen buchmäßig zu erfassen, körperlich aufzunehmen sowie zu bewerten sind. Das schwebende Geschäft ist dagegen als ganzes, weil mit seinem voraussichtlichen Ergebnis, zu bilanzieren, wenn aus ihm ein Verlust droht.<sup>307)</sup> Wird der bilanzsteuerrechtliche Begriff auf diese Fälle beschränkt, dann fallen darunter ausschließlich Vorgänge, die sich auf den Jahresabschluß nur in einer Richtung auswirken. Damit ist die wesentlichste Voraussetzung, die ein für die Steuerbilanz maßgebender Begriff zu erfüllen hat, gegeben. Der Schwebezustand erklärt sich dann daraus, daß die mit diesen Geschäften verbundenen Verluste erfaßt werden müssen, bevor sie realisiert sind. Die schwebenden Geschäfte unterscheiden sich deshalb insofern von der Mehrzahl der buchungspflichtigen Vorgänge, als sie nicht fortlaufend aufgezeichnet werden, sondern zu den Abschlußstichtagen aus den rechtlich noch nicht erfüllten Verträgen auszuwählen und damit erst zu berücksichtigen sind, wenn die Bilanz aufgestellt wird. Denn innerhalb des Zeitraumes vom Vertragsabschluß bis zum Bilanzstichtag kann sich herausstellen, daß ein Geschäft, das ursprünglich einen Gewinn erwarten ließ, nur noch mit Verlust ausgeführt werden kann. Das kann entweder objektiv bedingt sein, wenn sich beispielsweise die Kosten unvorhergesehen erhöhten oder die zu erwartenden Kosten subjektiv falsch eingeschätzt wurden. Umgekehrt erscheint es, wenn auch nur in Ausnahmefällen, möglich, daß sich ein Geschäft als gewinnbringend

---

307) So Koch, in: ZfHf 1960 S.336 sowie RFHE v. 7.5.1920 I A 302/19 amtl. Slg. Bd.3 S.22, v.17.4.1929 VI A 574/29 Mrozek-Kartel, Rechtspruch 30 zu § 19 EStG 1925 und v.14.1.1942 VI 382/41 RStBl 1942 S.183. Der BFH hat diese Rechtsprechung in dem Urteil v. 3.7.1956 I 118/55 U BStBl 1956 III S.248 bestätigt, denn er forderte darin ausdrücklich, daß drohende Verluste aus den am Bilanzstichtag noch nicht erfüllten Geschäften zurückgestellt werden müssen, da der Kaufmann hierzu nach Handels- und nach Steuerrecht verpflichtet sei.

erweist, bei dem ursprünglich mit einem Verlust gerechnet wurde. Da es weitgehend auf die Verhältnisse am Bilanzstichtag ankommt, läßt sich bei dem Abschluß des Vertrages vielfach noch nicht endgültig beurteilen, ob ein Verlust zu erwarten ist. Aufgrunddessen erscheint es vertretbar, unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten von einer Schwebezeit zu sprechen, innerhalb der sich entscheidet, ob das Geschäft für die Steuerbilanz bedeutsam bleibt oder wird, bevor der damit verbundene Erfolg realisiert ist. Bei dem juristischen Begriff des schwebenden Geschäfts ist nicht die Zeit bis zum Bilanzstichtag, sondern diejenige bis zur vollständigen Erfüllung des Vertrages entscheidend. Während aus rechtlicher Sicht lediglich geprüft werden muß, ob damit zu rechnen ist, daß der Vertrag erfüllt wird, ist bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise darüber hinaus zu fragen, ob ein Gewinn oder Verlust erwartet wird. Das bilanzrechtlich schwebende Geschäft darf einerseits noch nicht realisiert sein, insoweit deckt es sich bis zur Lieferung oder Leistung mit dem juristischen Begriff, andererseits muß aus ihm ein Verlust drohen. Der bilanzrechtliche Begriff des schwebenden Geschäfts geht damit zwar auch von bürgerlich-rechtlichen Grundvoraussetzungen aus, doch liegt sein Schwergewicht auf dem wirtschaftlichen Sachverhalt.<sup>308)</sup> Es erscheint auch deshalb zweckmäßig, den juristischen Begriff insoweit einzunengen, weil er sonst aus der Sicht der Steuerbilanz zu umfangreich und damit seinem Inhalt nach zu gering ist.<sup>309)</sup> Mit Rücksicht darauf, daß dem Begriff des

---

308) Insoweit besteht eine Vergleichbarkeit mit dem Urteil des BFH v. 14.3.1961 I 17/60 S BStBl 1961 III S. 398, nach dem der in § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1960 enthaltene Begriff "Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört" nicht nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts auszulegen ist, weil die mit dem Grund und Boden verbundenen baulichen Anlagen nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten, insbesondere nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung und Gewinnermittlung, nicht einbezogen werden dürfen.

309) Brockhaus, führt unter dem Stichwort "Begriff" aus, daß je reicher der Inhalt eines Begriffs, umso

schwebenden Geschäfts im Bilanzsteuerrecht ein anderer Inhalt zu geben ist als den gleichlautenden zivilrechtlichen Begriffen, sollen diese Vertragsabschlüsse vom Standpunkt der Steuerbilanz aus als schwebende Verlust-Geschäfte oder als bilanzierungspflichtige schwebende Geschäfte bezeichnet werden. Das entspricht insoweit dem ersten Hauptteil dieser Untersuchung, als in Anlehnung an das jeweilige Rechtsgebiet zwischen schwebenden Geschäften bei notleidenden Unternehmen, schwebenden Abwicklungs- oder Liquidationsgeschäften und schwebenden Auseinandersetzungsgeschäften unterschieden wurde.

## II. Die schwebenden Lieferungsgeschäfte

### a) Die Begriffsmerkmale

#### 1. Die Erfolgswirksamkeit schwebender Absatzgeschäfte

Von den im Wirtschaftsleben auftretenden Geschäften beanspruchen die Kaufverträge den weit überwiegenden Teil. Dementsprechend wirken sich auf die Steuerbilanzen hauptsächlich schwebende Lieferungsgeschäfte aus.<sup>310)</sup> Zu den Lieferungsgeschäften gehören einerseits der Kauf und der Tausch. Andererseits darf auch dazu der Werkvertrag gezählt werden, weil er sich trotz wesentlicher rechtlicher Abweichungen wirtschaftlich gesehen grundsätzlich ähnlich dem Kaufvertrag abwickelt und vielfach in der Form des Werklieferungsvertrages auftritt.<sup>311)</sup>

---

geringer sein Umfang sei. Auf das dazu angegebene philosophische Schrifttum, das auf Aristoteles zurückgeht, kann hier nur verwiesen werden.

310) Siehe auch Münzner, in: RWP-Blattei 14 Steuer-R D(Steuer-) Bilanz, Einzelfragen 18 b S. 324-340.

311) Denecke, in: BGB-RGRK Anm.1 vor § 631 BGB weist auf den Bauvertrag als einen häufig vorkommenden Werkvertrag hin.

Der Begriff des bilanzierungspflichtigen schwebenden Lieferungsgeschäftes läßt sich zweckmäßig anhand von Begriffsmerkmalen auslegen. Dabei kann auf die einschlägige Rechtslehre und Rechtsprechung wegen des nicht mehr zu übersehenden Ausmaßes nicht vollständig, sondern nur insoweit eingegangen werden, wie es im Rahmen dieser Untersuchung vertretbar erscheint. Die verschiedenen Auffassungen über den bilanzrechtlichen Begriff des schwebenden Geschäfts sollen daher nicht einzeln wiedergegeben und beurteilt, sondern bei jedem einzelnen Begriffsmerkmal gewürdigt werden. Diese Begriffsmerkmale decken sich weitgehend mit den Voraussetzungen, unter denen von einem bilanzierungspflichtigen schwebenden Lieferungsgeschäft gesprochen werden kann. Wird auf das hauptsächliche Erfordernis des zu erwartenden Verlustes näher eingegangen, dann zeigt sich aufgrund der Ausführungen zu dem Imparitätsprinzip, daß zwischen den drohenden Verlusten aus schwebenden Absatzgeschäften und den wirtschaftlichen Nachteilen zu unterscheiden ist, die bei den Beschaffungsgeschäften gegenüber den Einkaufspreisen entstehen können. Diese möglichen wirtschaftlichen Nachteile sind infolge des "doppelten" Niederstwertprinzips<sup>312)</sup> den drohenden Verlusten insofern gleichgestellt, als in beiden Fällen das in der Bilanz auszuweisende Gesamtergebnis ungünstig beeinflusst wird. Die unbeschadet dieser Gemeinsamkeit bestehenden Unterschiede lassen es ratsam erscheinen, die Absatzgeschäfte von den Beschaffungsgeschäften getrennt zu behandeln.

In der Rechtslehre und in der Rechtsprechung wird allgemein anerkannt, daß sich die schwebenden Geschäfte nicht nur auf die Absatz-, sondern auch auf die Be-

---

312) Siehe Koch, in: WPg 1957, S. 2 .

schaffungsweise beziehen können.<sup>313)</sup> Die herrschende Meinung sieht dagegen die Erfolgswirksamkeit nicht als entscheidende Voraussetzung eines schwebenden Geschäftes an,<sup>314)</sup> räumt aber ein, daß es für die Bilanz erst dann bedeutsam ist, wenn es den Gesamterfolg beeinträchtigt.<sup>315)</sup> Die aus schwebenden Absatzgeschäften drohenden Verluste sind grundsätzlich genauso zu ermitteln, wie die bei den Vorräten vorwegzunehmenden Veräußerungsverluste, da in beiden Fällen das Imparitätsprinzip zu beachten ist. Für die schwebenden Geschäfte stehen lediglich die zu erwartenden Erlöse in jedem einzelnen Falle bereits fest, weil sie vertraglich vereinbart wurden, während sie bei den Vorräten

- 
- 313) So gem. Ascher, S.193, Auler, S.23 ff., Eisele, in: Der Wirtschaftsprüfer 1954, S. 325, Everding, in: StuW 1959, Teil I Sp. 173, Haas, Oechsner, Bd.2, S.454 ff., Herrmann, Heuer, § 5. EStG, Anm.67, Koch, in: ZfHf 1960, S.336, Schönnenbeck, in: DB 1961, S.3, van der Velde, Kurt, in: StB-Jahrbuch 1956/57, Köln 1957, S.356. Mit einem dem Absatz dienenden schwebenden Lieferungsgeschäft befaßte sich der RFH in dem Urteil v.7.5.1920 I A 302/19 amtl.Slg. Bd.3 S.22. Auf schwebende Lieferungsgeschäfte der Beschaffungsseite ist der RFH in den Entscheidungen v.3.3.1925 I A 157/25 StuW 1926 Urt.Nr. 224 Sp. 729, v.4.11.1925 VI 491/25, RStBl 1926, S.33, und v. 8.10.1941 VI 160/41 RStBl 1941, S.893 sowie der BFH in den Urteilen v.26.1.1956 IV 566/54 U BStBl 1956 III S.113 und v. 3.7.1956 I 118/55 U BStBl 1956 III S.248 sowie v. 17.7.1956 I 292/55 U BStBl 1956 III S.379 eingegangen.
- 314) Als schwebend werden daher auch Geschäfte bezeichnet, aus denen ein Gewinn zu erwarten ist oder bei denen sich Leistungen und Gegenleistungen ausgleichen. So statt vieler, Eisenblätter, in: NWB Fach 17 S.235 ff., Helpenstein, S. 531 ff, Littmann, §§ 4,5 EStG Anm. 203 und Rehm, S.168 und 788, ferner RFHE v.16.10.1925 I A 58/25 amtl. Slg. Bd.17 S.243 ff., v.4.11.1925 VI A 491/25 RStBl 1926, S.33, v.10.7.1929 VI A 542/28 Mrozek-Kartei § 19 EStG 1925 Nr.31 sowie BFHE v.2.9.1954 IV 159/53 BStBl 1954 III S.314.
- 315) So in Ergänzung zu Fußnote 307 Ascher, S.235 ff., Brönner, in: Die Bilanz, S.654, Bühler, Scherpf, S.270, Grass, in: Hartmann, Böttcher, §§ 4,5 EStG Anm.40 S.176 ff., Münzner, in: RWP-Blattei 14 Steuer-R, D-Bilanz, Einzelfragen 18b, Schönnenbeck, in: DB 1960, S.1133 ff., Streit, S.78, und Werninger, S.192 ff.

vielfach aufgrund der Absatzmarktlage zur Zeit des Bilanzstichtages zu bestimmen sind, soweit diese nicht auf einer Auftragsfertigung beruhen oder aufgrund des vorliegenden Auftragsbestandes als verkauft anzusehen sind. Demgegenüber sind bei den Vorräten die Selbstkosten bis zur Aufstellung der Bilanz regelmäßig nicht nur vollständig entstanden, sondern auch schon erfaßt. Damit kann bei den schwebenden Geschäften im allgemeinen nur in geringem Umfange gerechnet werden, weil sie sich meistens erst später abwickeln. Die in den Verkaufspreisen und in den Selbstkosten liegenden Risiken werden vielfach einander gleichzuachten sein, so daß die Ermittlung des aus den Vorräten und den schwebenden Geschäften zu erwartenden Absatzverlustes mit etwa demselben Maß an Unsicherheit belastet sein dürfte. Auch der Kreis der möglichen Verlustursachen<sup>316)</sup> deckt sich, da es sich in beiden Fällen um die gleichen Absatzgeschäfte handeln kann. Der aus einem schwebenden Geschäft zu erwartende Verlust darf in der Steuerbilanz nur erfaßt werden, wenn er sich besonders nachweisen läßt.<sup>317)</sup>

---

316) In der RFHE v. 7.5.1920 I A 302/19 amtl. Slg. Bd.3 S.22 war der anerkannte Verlust im 1. Weltkrieg durch eine Anordnung der obersten Heeresleitung entstanden. Nach dem Urteil v. 24.1.1933 I A 218/31 RStBl 1933 S.337 durfte der Verkäufer auch bei einer schwebenden Grundstücksveräußerung nicht Aufwendungen als Verlust vorwegnehmen, die ihm dadurch entstehen, daß er sein auf dem verkauften Grundstück betriebenes Unternehmen im folgenden Geschäftsjahr verlagern muß. Weitere Verlustursachen und deren Bilanzierungsfähigkeit hat Klinger, S.11 ff. systematisch dargestellt. Darauf kann im Rahmen dieser Untersuchung nur hingewiesen werden.

317) Der BFH ging in der Entscheidung v.2.5.1961 I 35/60 S BStBl 1961 III S.365 von dem aus der Lebenserfahrung gewonnenen Grundsatz aus, daß der Kaufmann regelmäßig einen Gegenwert erhält, der seinen Aufwendungen entspricht. So auch BFHE v.17.3.1959 I 207/58 U BStBl 1959 III S.320. Diese in der BFHE v.26.1.1956 IV 566/54 U BStBl 1956 III S.113 besonders auf schwebende Geschäfte bezogene Vermutung kann nach dem BFH-Urteil v.7.9.1954 I 50/54 U BStBl 1954 III S.330 widerlegt werden.

Nachdem vorstehend festgestellt wurde, daß die Absatzverluste, die aus der Veräußerung des Vorratsvermögens und aus schwebenden Lieferungsgeschäften drohen, sachlich weitgehend einander entsprechen, bleibt zu erklären, wie sie sich zeitlich von einander abgrenzen lassen. Damit stellt sich vor allem die Frage, ob es sich bei den als auftraggebunden anzusehenden Vorräten unter der Voraussetzung um schwebende Geschäfte handeln kann, daß aus deren Veräußerung Verluste zu erwarten sind. Unter auftragsgebundenen Vorräten sollen in erster Linie Bestände an Handelsware sowie an halbfertigen und fertigen Erzeugnissen verstanden werden, die von Anfang an aufgrund bestimmter Verkaufsverträge beschafft oder hergestellt wurden. Dem sind solche Vorräte gleichzusetzen, die für einen noch ungewissen Abnehmerkreis beschafft oder hergestellt wurden, deren Absatz aber durch inzwischen erhaltene Aufträge gesichert ist.<sup>318)</sup> Die Vorräte müßten damit unterteilt werden in auftraggebundene, einmal mit und zum anderen ohne Verlusterwartung, sowie in solche, für die noch keine Bestellungen vorliegen. In der kaufmännischen Praxis werden derartige Zweckbindungen nicht wie es nach den vorstehenden Ausführungen notwendig wäre, im einzelnen, sondern lediglich überschlägig verfolgt, um die Vorräte in wirtschaftlichen Grenzen halten zu können. Die als verkauft zu bezeichnenden Bestände werden darüber hinaus nicht noch danach aufgegliedert, ob aus ihrer Veräußerung ein Gewinn oder ein Verlust zu erwarten ist. Genausowenig wie die auftragsgebundenen

---

318) Nach der RFHE v. 22.10.1931 VI A 935/30 amtl. Slg. Bd. 29 S.276, die sich auf ein Gutachten des Deutschen Industrie- und Handelstages stützte, dürfen die Vorräte wirtschaftlich als für die abgeschlossenen Verkaufsverträge bereitgestellt angesehen werden. Dieser Annahme entspricht regelmäßig der tatsächliche Ablauf.

Vorräte im ganzen als Ausdruck schwebender Absatzgeschäfte angesehen werden dürfen, ist das bei dem verlustbringenden Teil dieser Bestände anzunehmen. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung erfordern solche Unterscheidungen nicht, weil das Imparitätsprinzip auf die gesamten Vorräte in gleicher Weise anzuwenden ist.<sup>319)</sup> Bei der Bewertung wird zwar bei den von Anfang an für bestimmte Aufträge beschafften Handelswaren, begonnenen halbfertigen sowie den hergestellten fertigen Erzeugnissen von den vereinbarten Verkaufspreisen ausgegangen, doch liegt darin kein grundsätzlicher Unterschied zu dem Vorgehen bei den nicht auftragsgebundenen Vorräten. Es werden dann lediglich anstelle der allgemein erzielbaren Verkaufspreise die bereits vertraglich vereinbarten zugrunde gelegt.

Gegen die vorgetragene Lösung könnte eingewandt werden, daß besonders bei den auftraggebundenen Erzeugnissen, mit deren Herstellung gerade begonnen wurde, der drohende Veräußerungsverlust höher sein kann als die erst in verhältnismäßig geringem Umfange angefallenen Kosten. Der Mehrbetrag wäre dann als Verlust aus einem schwebenden Geschäft zurückzustellen. Dem läßt sich entgegenhalten, daß dieser Tatbestand auch bei halbfertigen Erzeugnissen auftreten kann, die noch nicht auftragsgebunden sind. In diesen wirtschaftlich gleichartigen Fällen empfiehlt es sich davon abzusehen, nach solchen nur formal erscheinenden Gesichtspunkten zu unterscheiden.<sup>319)</sup> Der Schwebezustand endet damit nicht erst,

---

319) Der Verlust wird in der Praxis nicht danach aufgeteilt, inwieweit er entsprechend dem jeweils erzielten Herstellungsfortschritt als zwar noch nicht verwirklicht, aber intern als bereits entstanden anzusehen ist sowie welcher Teil darüber hinaus zu erwarten ist, bis das Erzeugnis fertiggestellt und abgeliefert oder abgenommen werden kann. Dies zeigt die BFHE v.4.6.1959 IV 115/59 U BStBl 1959 III S.325, da dort der Verlust in seiner Gesamtheit von den bis zum Bilanzstichtage angefallenen Herstellungskosten abgesetzt wurde, ohne daß sich der BFH dagegen wandte. Der die

wenn der Verlust im allgemeinen mit der Ablieferung oder Abnahme verwirklicht ist, sondern sobald für den vorliegenden Auftragsbestand mit der Herstellung begonnen wurde oder dafür Handelsware bereitsteht. Sind dagegen in einem Herstellungsbetrieb Rohstoffe, Hilfsstoffe und Betriebsstoffe vorhanden, die entweder für bereits erhaltene Bestellungen besonders beschafft wurden oder nur geeignet sind, diese auszuführen, so wird der Begriff des schwebenden Geschäfts dadurch nicht eingeschränkt, weil mit der Herstellung noch nicht begonnen wurde. Dieses Material, zu dem auch die fertig bezogenen Teile zu rechnen sind, ist infolgedessen statt von dem Absatz- von dem Beschaffungsmarkt aus zu bewerten.<sup>320)</sup> Wird der Begriff des schwebenden Absatzgeschäfts so abgegrenzt, dann läßt sich auch verhindern, daß sich die aus den abgeschlossenen Verkaufsverträgen drohenden Verluste überschneiden und dadurch womöglich doppelt erfaßt werden. Soweit auftragsgebundene Halberzeugnisse und Fertigerzeugnisse sowie Handelswaren vorhanden sind, werden diese Verluste im Rahmen der Bewertung dieser Bestände berücksichtigt. Nur soweit solche Bestände nicht vorliegen, beruhen die Verluste auf schwebenden Geschäften, die in der Bilanz gesondert auszuweisen sind.

Damit wird auch der mit dem Begriff des schwebenden Geschäfts verfolgte Zweck gewahrt, Vorgänge zu erfassen, die erst buchungspflichtig werden, wenn der Jahresabschluß aufgestellt wird. Dem steht nicht entgegen, daß auch bei solchen Geschäften Vorauszahlungen vereinnahmt

---

aktivierten Kosten übersteigende Verlustbetrag wird vielfach entgegen dem Grundsatz der Einzelbewertung von den für andere Erzeugnisse entstandenen Herstellungskosten dadurch abgesetzt, daß die insgesamt auszuweisenden Kosten entsprechend gekürzt werden.

320) Auch aus diesem Grunde kann Sandig, in: WPg 1957, S.64 f. nicht gefolgt werden, wenn er die Meinung vertritt, daß damit begonnen werde, herzustellen, wenn die Rohstoffe beschafft würden.

werden können, da diese den vorwegzunehmenden, noch nicht verwirklichten Verlust ebensowenig beeinflussen wie einen dementsprechenden Gewinn. Diese Vorauszahlungen vermindern lediglich das Ausfallrisiko oder schalten es ganz aus, denn der Gewinn oder Verlust wird allein aufgrunddessen nicht früher verwirklicht.

Die bisherigen Ausführungen bezogen sich hauptsächlich auf schwebende Absatzgeschäfte des Umlaufvermögens. Die damit verbundenen Zweifelsfragen treten bei Verträgen über den Verkauf von Gegenständen<sup>321)</sup> des Anlagevermögens insofern nicht auf, als diese den auftraggebundenen Vorräten an Handelsware sowie an halbfertigen und fertigen Erzeugnissen gleichzusetzen sind. Das gilt nicht nur für die selbst erstellten sowie fertig bezogenen Anlagegüter sondern auch für die in Bau befindlichen Anlagen. Nur in dem Ausnahmefall, daß beispielsweise aufgrund einer nachträglich berichtigten Fehlentscheidung über ein ursprünglich für das Anlagevermögen bestimmtes, bereits bestelltes, aber noch nicht geliefertes Wirtschaftsgut<sup>322)</sup> ein Verkaufsvertrag abgeschlossen wurde, aus dem ein Verlust droht, wäre ein schwebendes Absatzgeschäft denkbar. Da sich jedoch mit der Weiterveräußerung die Zweckbestimmung dieses Wirtschaftsgutes

---

321) Unter Gegenständen werden entsprechend dem juristischen Sprachgebrauch sowohl Sachen, d.h.körperliche Gegenstände, als auch Rechte verstanden. Siehe Hoche, in: Palandt, Anm.1 des Überblicks vor § 90 BGB.

322) Unter einem Wirtschaftsgut wird hier gem. BFH-Urteil v.28.1.1954 IV 255/53 U BStBl 1954 III S.109, insbesondere S.110, ein im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsanschauung selbständig bewertbares Gut jeder Art verstanden, das dem Betrieb dient oder zu dienen bestimmt ist. Es umfaßt daher körperliche Gegenstände, Rechte und alle sonstigen Werte, die geeignet sind, Vermögen oder Bestandteile von Vermögen zu sein. Dieses körperliche oder unkörperliche Gut muß bei einer Veräußerung greifbar sein, so daß es einer besonderen Bewertung zugänglich und damit nach den Grundsätzen des Steuerrechts bilanzierungsfähig ist. Entgegen der BFH-Entscheidung v.13.3.1956 I 209/55 U BStBl 1956 III S.149 kommt es hier jedoch darauf an, daß es selbständig veräußerbar ist. Siehe auch Herrmann, Heuer, § 4 EStG Anm.16.

geändert hat, darf es nicht mehr dem Anlagevermögen zugerechnet werden, sondern ist in Form der Handelsware als dem Umlaufvermögen zugehörig anzusehen. Damit zeigt sich, daß die aus Verkäufen von Gütern des Anlagevermögens drohenden Verluste ebensowenig auf schwebenden Geschäften beruhen können, wie bei Absatzgeschäften, die durch Bestände an halbfertigen und fertigen Erzeugnissen gedeckt sind. Die Finanzverwaltung rechnet dagegen damit, daß sich schwebende Geschäfte auch auf das Anlagevermögen beziehen können, weil sie von dem überwiegend juristisch bestimmten Begriff des beiderseits noch nicht erfüllten Vertrages ausgeht.<sup>323)</sup> Dabei ist auch zu berücksichtigen, daß die aus Anlageverkäufen drohenden Verluste wie bei den Vorräten unmittelbar bei der Bewertung der betreffenden Wirtschaftsgüter zu erfassen und daher nicht davon getrennt auszuweisen sind.

Aus der Sicht des vorstehend dargestellten Begriffs ist auch die Frage zu beantworten, ob noch nicht verwirklichte Gewinne, die bei einer langdauernden Fertigung anteilig vorweggenommen werden dürfen, auf einem schwebenden Absatzgeschäft beruhen. Die Rechtsprechung<sup>324)</sup> und die sich darauf überwiegend stützende Rechtslehre<sup>325)</sup> vertreten die Auffassung, daß es sich auch in solchen

---

323) Erlaß der AFD Düsseldorf v.13.3.1952 S.2209 A-St I 1a in: BB 1952 S.397 und Rdvfg. der OFD Hannover v. 7.3.1957 S.2130-363-StH 221 in: DB 1957 S.344. So auch Est-Kartei zu § 6 Abs.1 Ziff.2 EStG Nr.23.

324) Siehe RFHE v.10.7.1929 VI A 542/28 Mrozek-Kartei § 19 EStG 1925 Nr.31, v.30.10.1929 VI A 1052/28 RStBl 1930 S.9, v.5.2. 1930 VI A 113/30 RStBl 1930 S.328, v.22.2.1935 VI A 801/33 1935 S.709, v.18.11. 1937 VI 607/37 StuW 1938 Nr.17, OFH v.13.1.1950 IV 62/49 StuW 1950 Nr.49, BFHE v.18.12.1956 I 84/56 BStBl 1957 III, S.27.

325) Anstelle vieler: Bühler, Scherpf, S.270 ff., Grass, in: Hartmann, Böttcher, §§ 4,5 EStG Anm.40 S.176 f., insbesondere S.178, Herrmann, Heuer, § 5 EStG Anm. 70 und Klein, in: Gnam, Handbuch des Bilanzsteuerrechts, Stichwort: Schwebende Geschäfte Nr. 121 S.3 f.

werden können, da diese den vorwegzunehmenden, noch nicht verwirklichten Verlust ebenso wenig beeinflussen wie einen dementsprechenden Gewinn. Diese Vorauszahlungen vermindern lediglich das Ausfallrisiko oder schalten es ganz aus, denn der Gewinn oder Verlust wird allein aufgrunddessen nicht früher verwirklicht.

Die bisherigen Ausführungen bezogen sich hauptsächlich auf schwebende Absatzgeschäfte des Umlaufvermögens. Die damit verbundenen Zweifelsfragen treten bei Verträgen über den Verkauf von Gegenständen<sup>321)</sup> des Anlagevermögens insofern nicht auf, als diese den auftraggebundenen Vorräten an Handelsware sowie an halbfertigen und fertigen Erzeugnissen gleichzusetzen sind. Das gilt nicht nur für die selbst erstellten sowie fertig bezogenen Anlagegüter sondern auch für die in Bau befindlichen Anlagen. Nur in dem Ausnahmefall, daß beispielsweise aufgrund einer nachträglich berichtigten Fehlentscheidung über ein ursprünglich für das Anlagevermögen bestimmtes, bereits bestelltes, aber noch nicht geliefertes Wirtschaftsgut<sup>322)</sup> ein Verkaufsvertrag abgeschlossen wurde, aus dem ein Verlust droht, wäre ein schwebendes Absatzgeschäft denkbar. Da sich jedoch mit der Weiterveräußerung die Zweckbestimmung dieses Wirtschaftsgutes

---

321) Unter Gegenständen werden entsprechend dem juristischen Sprachgebrauch sowohl Sachen, d.h.körperliche Gegenstände, als auch Rechte verstanden. Siehe Hoche, in: Palandt, Anm.1 des Überblicks vor § 90 BGB.

322) Unter einem Wirtschaftsgut wird hier gem. BFH-Urteil v.28.1.1954 IV 255/53 U BStBl 1954 III S.109, insbesondere S.110, ein im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsanschauung selbständig bewertbares Gut jeder Art verstanden, das dem Betrieb dient oder zu dienen bestimmt ist. Es umfaßt daher körperliche Gegenstände, Rechte und alle sonstigen Werte, die geeignet sind, Vermögen oder Bestandteile von Vermögen zu sein. Dieses körperliche oder unkörperliche Gut muß bei einer Veräußerung greifbar sein, so daß es einer besonderen Bewertung zugänglich und damit nach den Grundsätzen des Steuerrechts bilanzierungsfähig ist. Entgegen der BFH-Entscheidung v.13.3.1956 I 209/55 U BStBl 1956 III S.149 kommt es hier jedoch darauf an, daß es selbständig veräußerbar ist. Siehe auch Herrmann, Heuer, § 4 EStG Anm.16.

geändert hat, darf es nicht mehr dem Anlagevermögen zugerechnet werden, sondern ist in Form der Handelsware als dem Umlaufvermögen zugehörig anzusehen. Damit zeigt sich, daß die aus Verkäufen von Gütern des Anlagevermögens drohenden Verluste ebensowenig auf schwebenden Geschäften beruhen können, wie bei Absatzgeschäften, die durch Bestände an halbfertigen und fertigen Erzeugnissen gedeckt sind. Die Finanzverwaltung rechnet dagegen damit, daß sich schwebende Geschäfte auch auf das Anlagevermögen beziehen können, weil sie von dem überwiegend juristisch bestimmten Begriff des beiderseits noch nicht erfüllten Vertrages ausgeht.<sup>323)</sup> Dabei ist auch zu berücksichtigen, daß die aus Anlageverkäufen drohenden Verluste wie bei den Vorräten unmittelbar bei der Bewertung der betreffenden Wirtschaftsgüter zu erfassen und daher nicht davon getrennt auszuweisen sind.

Aus der Sicht des vorstehend dargestellten Begriffs ist auch die Frage zu beantworten, ob noch nicht verwirklichte Gewinne, die bei einer langdauernden Fertigung anteilig vorweggenommen werden dürfen, auf einem schwebenden Absatzgeschäft beruhen. Die Rechtsprechung<sup>324)</sup> und die sich darauf überwiegend stützende Rechtslehre<sup>325)</sup> vertreten die Auffassung, daß es sich auch in solchen

---

323) Erlaß der AFD Düsseldorf v.13.3.1952 S.2209 A-St I 1a in: BB 1952 S.397 und Rdvfg. der OFD Hannover v. 7.3.1957 S.2130-363-StH 221 in: DB 1957 S.344. So auch EST-Kartei zu § 6 Abs.1 Ziff.2 EStG Nr.23.

324) Siehe RFHE v.10.7.1929 VI A 542/28 Mrozek-Kartei § 19 EStG 1925 Nr.31, v.30.10.1929 VI A 1052/28 RStBl 1930 S.9, v.5.2. 1930 VI A 113/30 RStBl 1930 S.328, v.22.2.1935 VI A 801/33 1935 S.709, v.18.11. 1937 VI 607/37 StuW 1938 Nr.17, OFH v.13.1.1950 IV 62/49 StuW 1950 Nr.49, BFHE v.18.12.1956 I 84/56 BStBl 1957 III, S.27.

325) Anstelle vieler: Bühler, Scherpf, S.270 ff., Grass, in: Hartmann, Böttcher, §§ 4,5 EStG Anm.40 S.176 f., insbesondere S.178, Herrmann, Heuer, § 5 EStG Anm. 70 und Klein, in: Gnam, Handbuch des Bilanzsteuerrechts, Stichwort: Schwebende Geschäfte Nr. 121 S.3 f.

Fällen um schwebende Geschäfte handle, weil der Schwebzustand bei wirtschaftlicher Betrachtung solange andauere, bis der Gewinn realisiert sei. Wird demgegenüber der Standpunkt vertreten, daß von einem schwebenden Absatzgeschäft nur solange gesprochen werden kann, wie mit der Herstellung noch nicht begonnen ist, dann läßt sich der wegen einer langdauernden Fertigung vorweggenommene Gewinn nicht auf ein solches Geschäft zurückführen. Der noch nicht realisierte Gewinn wird daher ebenso im Rahmen der Bewertung des Halbfabrikatebestandes oder eines diesem gleichzuachtenden Anspruchs<sup>326)</sup> anteilig aktiviert, wie ein noch nicht verwirklichter Verlust davon abzusetzen ist.

## 2. Die Erfolgswirksamkeit schwebender Beschaffungsgeschäfte

Im Gegensatz zu den schwebenden Absatzgeschäften wird bei den schwebenden Beschaffungsgeschäften nicht vorausgesetzt, daß ein Verlust unmittelbar droht, sondern es genügt vielmehr, daß infolge des Absinkens der Wiederbeschaffungspreise die Möglichkeit eines künftigen Verlustes besteht.<sup>327)</sup> Damit wird wie bei den Wertberichtigungen auf Forderungen aus Warenlieferungen und Leistungen das nur latente Risiko genauso berücksichtigt wie ein bereits akut gewordenes Risiko. Der zunächst nur latente Verlust ist nach den Bewertungsregeln zu ermitteln, die für das Umlaufvermögen sowie für das Anlagevermögen und damit für die bereits realisierten

---

326) Siehe Schreiben des BdF an den Zentralverband des deutschen Baugewerbes IV S. 2026/77/52 v. 17.4.1953 DStZ Eildienst 1953 S. 227.

327) So anstelle vieler: Einkommensteuergesetz zu § 6 Abs. 1 Ziff. 2 EStG Ziff. 8 Berücksichtigung von Preissenkungen bei der Bewertung von Warenvorräten.

Beschaffungsgeschäfte gelten.<sup>328)</sup> Soweit diese Geschäfte das Umlaufvermögen berühren, insbesondere Vorräte an Rohstoffen, Hilfsstoffen und Betriebsstoffen sowie an Handelsware angelegt oder ergänzt werden, ist nach der herrschenden Meinung in Rechtslehre und Rechtsprechung das doppelte Niederstwertprinzip in der bereits behandelten Form uneingeschränkt zu beachten.<sup>329)</sup> Das gilt sinngemäß, wenn es sich um Werkver-

- 
- 328) So weist Grieger, in der Besprechung des BFH-Urteils v.3.7.1956 I 118/55 U BStBl 1956 III S.248 in: BB 1956 S.811 darauf hin, daß die Bewertungsgrundsätze für die am Bilanzstichtage vorhandenen Waren keine anderen sein können als die Grundsätze für die Bemessung der Rückstellung bei schwebenden Einkaufsverträgen wegen gesunkener Wiederbeschaffungskosten. Vangerow, spricht in der Anmerkung zu der BFHE v. 26.1.1956 IV 566/54 BStBl 1956 III S.113 StW 1956 Sp.521 von einer vorweggenommenen Warenbewertung, weil der Anspruch auf Lieferung mit dem aktivierten Vorrat gleichzusetzen sei. Auch die BFHE v.17.7.1956 I 292/55 U BStBl 1956 III S.379 läßt erkennen, daß die aus schwebenden Einkaufsverträgen drohenden Verluste genauso zu ermitteln und vorwegzunehmen sind wie bei den Beständen an Handelsware.
- 329) In der Entscheidung v. 4.11.1925 VI A 491/25 aml. Slg. Bd.17 S.332 RStBl 1926 S.33 erkannte der RFHE bei schwebenden Verpflichtungen über die Abnahme finnischer Hölzer eine Rückstellung wegen niedrigerer Wiederbeschaffungskosten grundsätzlich an und verwies den Fall an das Finanzgericht zurück. Diesen Grundsatz hat der BFH in dem Urteil v.26.1.1956 IV 566/54 U BStBl 1956 III S.113 bei einer Tuchgroßhandlung bestätigt, doch stellte sich in dem entschiedenen Falle heraus, daß die Wiederbeschaffungs-Preise tatsächlich nicht gesunken waren. Auch in der BFHE v.17.7.1956 I 292/55 U BStBl 1956 III S.379 wurde bei dem Import, dem Großhandel und der Verarbeitung von im Preis stark schwankenden Rohstoffen anerkannt, daß ein Verlust vorwegzunehmen ist, der sich zeigt, wenn die Wiederbeschaffungspreise unter die vereinzeln Einkaufspreise sinken.

träge handelt.<sup>330)</sup> Werden dagegen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens angeschafft, dann besteht bei den darüber schwebenden Verträgen ebensowenig ein Zwang, auf den niedrigeren Teilwert herunterzugehen, wie bei den bereits erhaltenen und daher aktivierten Gegenständen. Der Auftraggeber darf infolgedessen wählen, ob er eine im übrigen zulässige Teilwertabschreibung vorwegnehmen oder davon absehen will.<sup>331)</sup>

Bei den schwebenden Beschaffungsgeschäften dürfen die aus der Veräußerung der gekauften Wirtschaftsgüter zu erwartenden Verluste nur bilanziert werden, wenn sie sich auf Handelsware beziehen.<sup>332)</sup> Bei den Fertigstellungs-

---

330) In der Entscheidung vom 16.10.1925 I A 58/25 aml. Slg. Bd.17 S.243 hat der RFH dies grundsätzlich anerkannt, doch ließ er eine Rückstellung wegen der Pflicht gegenüber der Eisenbahnverwaltung zur Instandhaltung von Geleisen nicht zu, weil die Arbeiten am Bilanzstichtag noch nicht vergeben waren und damit auch nicht nachgewiesen werden konnte, daß diese oder zumindest vergleichbare Leistungen preisgünstiger angeboten wurden. Diese Entscheidung hat der RFH in dem Urteil v.8.10.1941 VI 160/41 RStBl 1941 S.893 insoweit bestätigt, als er eine Rückstellung wegen Insertionskosten über Reklame in der Nachkriegszeit für unwirksam erklärte, weil keine bindende Verpflichtung bestand, so daß der daraus zu erwartende Aufwand ebensowenig vorweggenommen werden durfte wie bei den unterlassenen Reparaturen.

331) Nach der RFHE v.3.3.1925 I A 157/25 StuW 1926 Nr. 224 Sp. 729 durfte eine solche Teilwertabschreibung wegen Überteurung bei einem Fahrzeug berücksichtigt werden, das zwar bestellt, aber noch nicht geliefert war.

332) Der BFH befaßte sich in der Entscheidung v.3.7.1956 I 118/55 U BStBl 1956 III S.248 mit einer Rückstellung, die ein Kaufhaus bildete, weil es bei der Beschaffung von Textilien deren Absatzmöglichkeiten überschätzt hatte. Diese Fehlmaßnahme beruhte im wesentlichen darauf, daß die zwischenzeitlich eingetretene Modewandlung nicht ausreichend berücksichtigt wurde. In diesem Falle wurde die Vorentscheidung wegen möglicher rechtsirriger Anwendung der §§ 5 und 6 Ziff.2 EStG aufgehoben und an das Finanzgericht zurückverwiesen. Ebenso verhielt es sich bei dem BFH-Urteil v.4.6.1959 IV 115/59 U

betrieben sind daher die Verträge über den Bezug von Rohstoffen, Hilfsstoffen und Betriebsstoffen hinsichtlich der nach einer Bearbeitung oder Verarbeitung gegebenenfalls entstehenden Verluste außer Betracht zu lassen, weil auch die darauf beruhenden Bestände nicht absatzorientiert bewertet werden. Das gilt sinngemäß für die Anlagegüter, da bei ihnen vorausgesetzt wird, daß sie nicht in der Absicht des Wiederverkaufs erworben werden. Der aus schwebenden Beschaffungsgeschäften zu erfassende Veräußerungsverlust unterscheidet sich von dem der entsprechenden Absatzgeschäfte insoweit, als er nicht aufgrund eines Vertrages drohen muß, der mit einem Abnehmer abgeschlossen wurde. Der Verlust ist daher genauso wie bei den nicht auftragsgebundenen Beständen an Handelsware zu bemessen. Die dafür maßgebenden Bewertungsgrundsätze sind auch dann anzuwenden, wenn sowohl auf der Beschaffungs- als auch auf der Absatzseite ein Verlust festgestellt wird. In diesem Falle muß aus Gründen der gebotenen Vorsicht der jeweils größere Verlust berücksichtigt werden.

Bisher wurde davon ausgegangen, daß die schwebenden Beschaffungsgeschäfte und Absatzgeschäfte nicht unmittelbar miteinander zusammenhängen. Es treten aber auch Fälle auf, in denen die Handelsware für einen bestimmten Kundenauftrag besonders eingekauft wird.<sup>333)</sup> Sind

---

BStBl 1959 III S.325, weil von einem Verlag eine zu hohe Druckauflage festgesetzt wurde, so daß diese zu einem erheblichen Teil als Altpapier verkauft werden mußte. Der BFH erkannte die deshalb gebildete Rückstellung an. Die fertig bezogenen Bücher sind der Handelsware gleichzusetzen, obwohl die Herstellungskosten nicht nur den Druck und das Binden durch Dritte sondern auch die Autorenhonorare umfassen, da sich die verlagseigenen Aufwendungen regelmäßig im wesentlichen auf das Lektorat einschl. der Druckanweisung und den Vertrieb beschränken. Dieser Rechtsprechung folgt die herrschende Rechtslehre. So anstelle vieler: Grass, in: Hartmann u. Böttcher, §§ 4,5 EStG Anm.40 S.178 .

333) Sendet der Zulieferer die Ware auf Anweisung des Bestellers unmittelbar an dessen Kunde, dann liegt ein im Umsatzsteuerrecht als Reihengeschäft bezeich-

unter dieser Voraussetzung Verluste sowohl auf der Beschaffungs- als auch auf der Absatzseite zu erwarten, dann darf nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nur der Veräußerungsverlust bilanziert werden. Der durch das Sinken der Wiederbeschaffungspreise hervorgerufene Verlust ist daher auch dann außer Betracht zu lassen, wenn er höher ist, weil er grundsätzlich nur wegen seiner möglichen, insbesondere dem Umfange nach ungewissen Auswirkungen auf die noch ausstehende Veräußerung berücksichtigt wird. Da der Verkaufserfolg aber unter den genannten Voraussetzungen bereits feststeht, bleibt kein Raum für eine Wahlmöglichkeit.<sup>334)</sup> Andernfalls könnte der auszuweisende Gesamterfolg in Höhe des beschaffungsorientierten Verlustmehrbetrages willkürlich beeinflußt werden. Ein Verlust auf der Beschaffungsseite bleibt demzufolge auch außer Ansatz, wenn sich auf der Absatzseite weder ein Verlust noch ein Gewinn oder nur ein Gewinn zeigt. Diese Grundsätze lassen sich sinngemäß dann auf reine Industrieunternehmen übertragen, wenn aufgrund des hohen Bestandes an Kundenaufträgen feststeht, daß die bestellten aber noch nicht gelieferten Rohstoffe einschließlich der zu beziehenden fertigen Teile für Erzeugnisse bestimmt sind, mit deren Auslieferung oder Abnahme kein Verlust verwirklicht wird.<sup>335)</sup> Bei der Bewertung der Rohstoffbestände

---

neter Sachverhalt vor. Darauf wurde in Fußnote 124) eingegangen, auf die hier verwiesen werden darf. Auch bei spekulativen Termingeschäften können sich sowohl die Einkaufs- als auch die Verkaufsverträge über Sachen und Rechte, insbesondere über Wertpapiere in der Schwebe befinden. Die Einkaufs- und die Verkaufsobjekte sind dann zwar nicht identisch, doch stimmen sie hinsichtlich Gattung, Menge und Qualität überein.

334) Diese Wahlmöglichkeit wurde dem Vorgehen entsprechen, von dem Ausweis eines Verlustes auf der Beschaffungsseite abzusehen, wenn mit ausreichender Wahrscheinlichkeit damit zu rechnen ist, daß bei dem Absatz kein Verlust entsteht.

335) So auch Simons, in: FR 1958 S.71, bei der Besprechung der RdVfG der OFD Freiburg v.14.10.1957 S.2155/2130 A. Demnach sind Verluste aus schwebenden Verträgen über die Lieferung von Wolle bei den

setzt sich die Rechtslehre unter diesen Voraussetzungen dagegen für die bereits behandelte Wahlmöglichkeit ein.<sup>336)</sup> Danach darf ein Verlust auf der Beschaffungsseite berücksichtigt werden, obwohl einerseits aufgrund der vorliegenden Verkaufsverträge sowie andererseits nach der bei im wesentlichen gleichbleibenden Verhältnissen zu erwartenden Entwicklung der Kosten damit zu rechnen ist, daß sich dieser Verlust nicht auf der Absatzseite auswirken wird. Da das Wahlrecht damit ebenfalls nur noch ermöglicht, den auszuweisenden Gesamterfolg zu verschleiern, dürfte es unter den genannten besonderen Bedingungen nicht nur bei den noch ausstehenden Rohstofflieferungen sondern auch bei der Bewertung der Rohstoffbestände den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung widersprechen. Bei den Rohstoffen gilt zwar sowohl für die Bestände als auch für die bestellten aber noch nicht erhaltenen Lieferungen der Grundsatz der Einzelbewertung, doch dürfen sie deshalb nicht völlig losgelöst von den bereits geschaffenen wirtschaftlichen Zusammenhängen gesehen werden, die sie vor allem mit der Absatzseite auch dann verbinden, wenn das Material nicht, wie vielfach bei einer Auftragsfertigung, unmittelbar für bestimmte Kundenbestellungen eingekauft wurde. Letztlich kommt es darauf an, daß aufgrund der abgeschlossenen Verkaufsverträge mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit kein Veräußerungsverlust eintreten wird.<sup>337)</sup>

---

Textilfabriken unbeachtet zu lassen, wenn die gewinnbringende Verarbeitung der Wolle durch entsprechende Verträge mit den Abnehmern sichergestellt ist.

- 336) Auf die Ausführungen zu dem Imparitätsprinzip, insbesondere über die Abschläge wegen gesunkener Wiederbeschaffungskosten bei den Vorräten, wird verwiesen.
- 337) Dieses Risiko ist besonders bei einer langdauernden Fertigung vorhanden, wenn der Vertrag mit dem Auftraggeber keine Material- und Lohngleitklausel enthält, sondern von einem Festpreis ausgeht, so daß ungewiß ist, ob trotz möglicher Lohn- und Preiserhöhungen bis zur Ablieferung oder Abnahme ein Gewinn erzielt werden kann. Es kommt daher sehr stark auf die Verhältnisse des einzelnen Falles an.

Zu dem Begriffsmerkmal der Erfolgswirksamkeit läßt sich abschließend feststellen, daß die schwebenden Geschäfte in der Erfolgsbilanz einen Verlust voraussetzen, der nach dem Imparitätsprinzip zu ermitteln ist. Während dieses Prinzip hauptsächlich dazu dient, das vorhandene Vermögen zu bewerten und insofern eine qualitative Funktion ausübt, übernimmt es bei den schwebenden Geschäften neben dieser qualitativen hauptsächlich eine selektive und damit insofern eine quantitative Aufgabe, als es dazu beiträgt, die Anzahl der zu erfassenden Geschäftsvorfälle zu bestimmen. Anhand des Imparitätsprinzips ist daher zu entscheiden, ob ein Beschaffungs- oder ein Absatzgeschäft, bei dem die Lieferung oder die ihr entsprechende Leistung noch aussteht, in der Bilanz mit seinem Ergebnis vorweggenommen werden muß.

### 3. Die rechtliche Bindung

Die schwebenden Lieferungsgeschäfte müssen neben den wirtschaftlichen Voraussetzungen, auf denen das Schwergewicht ruht, auch rechtliche Merkmale aufweisen. Dazu gehört nach der herrschenden Meinung sowohl in der Rechtslehre als auch in der Rechtsprechung, daß der den Jahresabschluß aufstellende Kaufmann sich rechtlich einwandfrei verpflichtet hat, Lieferungen oder Leistungen abzunehmen oder zu bewirken.<sup>338)</sup> Diese rechtlichen Bindungen entsprechen auf der Absatzseite nach ihren Ursachen und Wirkungen uneingeschränkt denen, die bei den schwebenden Auseinandersetzungsgeschäften vorausgesetzt wurden. Die dafür maßgebenden Grundsätze gelten sinngemäß umgekehrt auch für die schwebenden Beschaffungsge-

---

338) So anstelle vieler: Eisele, WPg 1954 S.325. Er setzt einen fest abgeschlossenen Vertrag voraus; ebenso Rehm, S.742, und Schneider, S.5. Die Rechtsprechung ist in den Fußnoten 322), 329) und 331) wiedergegeben.

schäfte. Dabei ist zu beachten, daß nicht jeder Bindung aus einem Verkaufsgeschäft eine Verpflichtung auf der Einkaufsseite entsprechen muß. Das trifft vor allem zu, wenn der Verkäufer ein festes Angebot abgegeben hat<sup>339)</sup> oder wenn der Käufer aus einem bereits abgeschlossenen Vertrag noch nicht endgültig verpflichtet ist, beispielsweise bei einer aufschiebenden Bedingung insbesondere bei einem Kauf auf Probe oder auf Besicht<sup>340)</sup> und bei den schwebend unwirksamen Beschaffungsgeschäften.<sup>341)</sup> Auch bei der Abgabe unbestellter Waren gibt der Absender ein bindendes Angebot ab, während der Empfänger dadurch zu nichts verpflichtet wird,<sup>342)</sup> es sei denn, daß er darauf mit schlüssigen Handlungen eingeht.<sup>343)</sup> Der Absender verstößt mit einem solchen Verhalten gegen den gesetzlich gebotenen

---

339) Der BFH hat mit der Entscheidung v. 18.5.1961 V 34/39 Stuw 1961 Urteil-Nr.91 die im Buchhandel übliche Bedingt-Lieferung als ein modifiziertes Kaufangebot angesehen, weil der Kaufvertrag erst zustandekommt, wenn der Sortimenter die Übernahme erklärt oder die Bücher weiterverkauft hat.

340) Schweigt der Käufer innerhalb der ihm gesetzten, angemessenen Frist, dann stimmt er dem Vertrag gem. § 496 BGB zu. Das trifft häufig bei Lieferungen zu, die aufgrund von Inseraten zur Ansicht bestellt wurden.

341) So z.B. wenn der Zulieferer den Vertrag mit einem Vertreter ohne Vertretungsmacht abgeschlossen hat. Weitere schwebend unwirksame Verträge sind im Rahmen der schwebenden Auseinandersetzungsgeschäfte bei einer BGB-Gesellschaft mitbehandelt.

342) Siehe Coing, in: v.Staudinger, § 146 BGB Anm.8. Das gilt auch, wenn der Absender dem Empfänger eine Frist für die Annahme oder Ablehnung (Rücksendung) setzt. Nach Weber, in: NWB Fach 19 S. 277, Stand 20.7.60, ist der Empfänger nicht zur Rückäußerung verpflichtet. Unter Kaufleuten kann gem. Coing, Anm.8 in dem Schweigen des Empfängers eine Zustimmung gem. § 346 HGB liegen, wenn er mit der bestellten Ware auch unbestellte erhält. Bei ständiger Geschäftsverbindung darf der Absender dann von dem Empfänger eine klärende Äußerung erwarten.

343) Nach Coing, in: v.Staudinger, § 146 BGB Anm.8, z.B. bei dem Gebrauch oder Verbrauch der zugesandten Sache. Der Empfänger muß sich daher jeder Verfügung ohne Willen des Absenders sowie jeder schädigenden Einwirkung auf die Sache enthalten.

lauteren Wettbewerb.<sup>344)</sup> Das schwebende Absatz- oder Beschaffungsgeschäft ist daher auch vom rechtlichen Standpunkt aus jeweils nur aus der Sicht eines Vertragsteiles zu beurteilen.<sup>345)</sup> Die zu beachtende rechtliche Bindung kann sich auch aus einem einseitigen oder einem unvollkommenen zweiseitigen Vertrag ergeben, wenn dieser mit einem Lieferungsgeschäft wirtschaftlich unmittelbar zusammenhängt. Das muß sich wie bei den schwebenden Auseinandersetzungsgeschäften auch darin zeigen, daß der daraus insgesamt zu erwartende Verlust regelmäßig tatsächlich buchmäßig zusammengefaßt wird oder nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu bilanzieren ist.<sup>346)</sup> Dies entspricht der zum Begriffsmerkmal der Erfolgswirksamkeit aufgestellten Forderung, die schwebenden Beschaffungsgeschäfte nicht losgelöst von den sie deckenden schwebenden Absatzgeschäften zu beurteilen. Der wirtschaftliche Zusammenhang ist besonders zu beachten, wenn der Bilanzierende sich auf der Absatzseite für einen Kunden verbürgt,<sup>347)</sup> zinslose Darlehen

---

344) Siehe Bertermann, in: DB 1955 S. 890 und BGHZ v. 11.11.1958 I ZR 179/57 (Stichwort: Künstlerpostkarten), BB 1959, S.252, und v.12.1.1960 I ZR 59/59 (Stichwort: Verbandstoff) BB 1960 S. 644.

345) Siehe Eisenblätter, in: NWB Fach 17, S.240.

346) Auf die Ausführungen über die vertraglichen Grundlagen der bei einer BGB-Gesellschaft schwebenden Auseinandersetzungsgeschäfte darf verwiesen werden.

347) Insoweit können entgegen Veilguth, S.2, auch Eventualverpflichtungen zu schwebenden Geschäften führen, insbesondere wenn durch eine solche Bürgschaft die Finanzierung des erhaltenen Auftrags sichergestellt werden soll. Geht die aus der Bürgschaft drohende Inanspruchnahme über den Gewinn hinaus, der aus dem Auftrag zu erwarten ist und hat der Bürge mit der Herstellung noch nicht begonnen, dann ist der per Saldo entstehende Verlust vorwegzunehmen. Der Auftragnehmer wird nur in einem scharfen Konkurrenzkampf sowie lediglich dann bereit sein, die Bürgschaft schon vor seiner Lieferung zu geben, wenn der dadurch gesicherte Kredit für ein Projekt bestimmt ist, zu dem er nur einen Teil in einem späteren Baustadium stellt, z.B. bei Maschinen nach Fertigstellung der Gebäude, oder wenn es sich um eine Zwischenfinanzierung handelt.

gewährt<sup>348)</sup> oder Preise versteckt unterbietet.<sup>349)</sup> Auf der Beschaffungsseite gilt dies vor allem, sofern Vorauszahlungen geleistet<sup>350)</sup> oder Zuschüsse gegeben werden.<sup>351)</sup> Rechtliche Bindungen können auch aus Lieferungsgeschäften zu berücksichtigen sein, die auf gesellschaftsrechtlichen

348) Bei starkem Konkurrenzdruck, besonders wenn ein neuer Großabnehmer gewonnen werden soll, kann der Zinsverlust aus dem Darlehen den aus der Lieferung zu erwartenden Gewinn übersteigen. Der BFH hat in dem umgekehrten Fall bestätigt, daß der wirtschaftliche Zusammenhang zu beachten ist. In dem Urteil vom 17.3.1959 I 207/58 U BStBl 1959 III S.320 und der darin angegebenen Rechtsprechung zu einer solchen Ganzheitsbetrachtung ließ er daher nicht zu, daß eine Brauerei ihre unverzinslichen Darlehen an Gastwirte abzinst, weil er den Vorteil des damit verbundenen, ausschließlichen Belieferungsrechts während der Darlehenslaufzeit höher einschätzte als den Nachteil der Unverzinslichkeit. Dem entspricht die BFHE v. 14.1.1958 I 185/57 U BStBl 1958 III S.75 zu der "unentgeltlichen" Gebrauchsüberlassung von Mobiliar an Gastwirtschaften. Der BFH sah darin eine dem Mietvertrag ähnliche Nebenleistung zu dem Bierlieferungsvertrag.

349) So z.B. wenn mit einem Kunden neben dem Kaufvertrag vereinbart wird, daß dieser in Form einer Ersatzlieferung kostenlos mehr erhalten soll, als im Vertrag festgelegt ist, Dabei wird weiterhin vorausgesetzt, daß der Auftragnehmer insgesamt gesehen einen Verlust zu erwarten hat. Solche Abreden werden gelegentlich getroffen, um einen Konkurrenten dadurch auszuschalten, daß die mit ihm getroffenen Preisabsprachen umgangen werden.

350) Bei sinngemäßer Umkehrung des Falles, in dem an einen Kunden ein zinsloses Darlehen gegeben wird, sind bei den Vorauszahlungen, mit denen ebenfalls ein Kredit gewährt wird, Ausfälle z.B. wegen des Konkurses oder des Vergleichs des Zulieferers erst zu berücksichtigen, wenn die dadurch indirekt erhöhten tatsächlichen Einkaufspreise über die Wiederbeschaffungspreise zum Bilanzstichtag hinausgehen.

351) Die einem Zulieferer gegebenen Zuschüsse, z.B. an Gemeindewirtschaftsbetriebe zum Bau von Versorgungsleitungen, sind wirtschaftlich wie die Vorauszahlungen zu beurteilen, weil damit künftige Lieferungen oder Leistungen teilweise abgegolten werden. Der Geber hat daher den Zuschuß zu aktivieren und entsprechend der Abnahme von Lieferungen oder Leistungen abzuschreiben. So BFHE v.2.3.1954 I 133/53 S BStBl 1954 III S.129. Ob der Empfänger dabei gem. RFHE v.12.5.42 I 18/42 RStBl 1942 S.852 nach Bau-, Überteuierungs- oder Ertragszuschuß unterscheidet, hat der Geber nicht zu beachten.

Nebenleistungsverpflichtungen beruhen.<sup>352)</sup> Lieferungen zwischen einem Unternehmen und den an ihm Beteiligten bleiben dagegen außer Betracht, wenn sich die daraus entstehenden Verluste bei einer Kapitalgesellschaft aus verdeckten Gewinnausschüttungen herleiten<sup>353)</sup> oder wenn es sich bei Personengesellschaften und Einzelkaufleuten um verdeckte Entnahmen handelt. Bei den im Jahresabschluß zu erfassenden schwebenden Geschäften kommt es starker als bei den schwebenden Auseinandersetzungsge-  
schäften auf das wirtschaftliche Gewicht der rechtlichen Bindung an. Die zu bilanzierenden Verluste müssen sich daher, einzeln oder zu gleichartigen Gruppen zusammengefaßt, wesentlich auf den auszuweisenden Gesamterfolg auswirken. Die daran gemessenen unbedeutenden Fälle bleiben regelmäßig außer Betracht.<sup>354)</sup> Die dadurch bedingten verhältnismäßig geringfügigen Ergebnisverlagerungen können in Kauf genommen werden, weil sie sich auf lange

---

352) In der Fußnote 36) wurde bereits darauf hingewiesen, daß die Nebenleistungsverpflichtung rechtlich ein unlösbares Ganzes mit dem Gesellschaftsvertrag bildet. Das ist z.B. der Fall, wenn Landwirte Aktionäre einer Zuckerfabrik sind, an die sie ihre jeweilige Rübenenernte zu verkaufen haben. Verpflichtet sich die AG gegenüber den anliefernden Aktionären, die Fabrikationsrückstände, wie Schnitzel u. Melasse, zurückzugeben, und kommt sie dem nicht in dem vereinbarten Umfange nach, dann muß sie die Fehlmengen nacherzeugen oder einen Barausgleich leisten. Der AG kann dadurch ein Verlust entstehen, insbesondere, wenn sie sich bei der Bemessung des möglichen Umfanges der Futtermittelabgabe verkalkuliert hat, so daß der Rübenkauf insgesamt gesehen teurer wird als bei einer Beschaffung von Dritten, die bei ihr nicht beteiligt sind. Der RFH hat unter ähnlichen Voraussetzungen in der Entscheidung v.9.11.1943 I 147/43 RStB1.1944 S.149 eine Rückstellung wegen Nacherzeugung oder Barausgleich zugelassen.

353) Siehe Westerfellhaus, und Glade, S. 131 ff.

354) Groener, v.Wallis, S.21 fordern, daß dabei die gleiche Art zu bilanzieren künftig nicht willkürlich aufgegeben wird, da dies die Bewertungsgleichheit oder -stetigkeit im Rahmen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung erfordere.

Sicht ausgleichen. Während im Jahresabschluß davon auszugehen ist, daß das Unternehmen fortgeführt wird, ist der aus einer Personengesellschaft ausscheidende Gesellschafter dagegen so zu stellen, als wenn das Unternehmen durch Veräußerung im ganzen liquidiert wird. Daher muß bei der Auseinandersetzung wesentlich genauer abgegrenzt werden. Vom Standpunkt der Bilanz aus ist hauptsächlich auf erhebliche Abschlüsse auf der Absatzseite besonders mit Großabnehmern sowie bei einer bedeutenden Auftragsfertigung, auf der Beschaffungsseite vor allem aufgrund von Sukzessivlieferungsverträgen zu achten.

#### 4. Die Stichtagsgebundenheit

Nach den wirtschaftlichen sowie rechtlichen und damit sachlichen Begriffsmerkmalen sollen die zeitlichen Voraussetzungen schwebender Lieferungsgeschäfte erörtert werden. Danach ist ausschließlich aufgrund der am Bilanzstichtag gegebenen Verhältnisse zu entscheiden, ob eine rechtliche Bindung besteht und ein Verlust droht.<sup>355)</sup> Dieses Stichtagsprinzip erfordert daher, daß die für den Verlust maßgebenden Tatbestände an dem Jahresabschlußzeitpunkt eingetreten sein müssen.<sup>356)</sup> Das gilt auch,

---

355) Siehe auch Falkenroth, in: BB 1958 S.37; Fürst, S.250 und 335 sowie Münzner, in: RWP-Blatt 14 Steuer-R, D (Steuer-)Bilanz Einzelfragen 18b 324/43. Die OFD Düsseldorf betont in der Verfügung S.2209 A St I 1a BB 1952 S.397 über die schwebenden Lieferkontrakte, daß die noch nicht realisierten Verluste am Bilanzstichtag feststehen oder mit einiger Sicherheit vorausschaubar sein müssen. Schönnenbeck, geht in: DB 1961 S.5 auf die Stichtagsbezogenheit der rechtlichen Bindung ein. So auch RFHE v. 7.5.1920 I A 302/19 amtl. Slg. Bd.3 S.22.

356) Koch, weist in: WPG 1957 S.31 darauf hin, daß die Bilanzierungspraxis nur die im alten Jahr noch nicht realisierten, aber am Bilanzstichtage im Entstehen begriffenen Elementarverluste antizipiert. Die über die Höhe der Verluste nach diesem Stichtag erworbenen Kenntnisse sind voll auszuwerten. So auch Falkenroth, Verluste aus schwebenden Geschäften ... in: BB 1958 S.37 und das Fachgutachten des IdW 2/36 in: Fachgutachten und Stellungnahmen des IdW, S.109.

wenn sie dem Bilanzierenden erst später bekannt werden.<sup>357)</sup> Die Verlustursachen sind dann noch solange zu berücksichtigen, bis der Abschluß aufgestellt ist.<sup>358)</sup> Bei der zu den maßgebenden Tatbeständen zu zählenden rechtlichen Bindung hat der Bilanzierende nicht nur zu untersuchen, ob diese bereits geschaffen ist, sondern sich auch zu vergewissern, ob sie am Bilanzstichtag nicht schon wieder gelöst war. Insoweit soll das zu diesem Begriffsmerkmal Ausgeführte ergänzt werden. Die Gründe, aus denen dem Absatz dienende schwebende Lieferungsgeschäfte beendet werden können, stimmen rechtlich gesehen mit denen überein, die dafür bei den schwebenden Auseinandersetzungsgeschäften genannt wurden.<sup>359)</sup> Das gilt bei den Beschaffungsge-

---

Danach besteht keine Pflicht, sondern es ist lediglich wünschenswert, verlustbringende Tatsachen einzubeziehen, die erst nach dem Bilanzstichtag eintreten, aber vor Aufstellung der Bilanz noch rechtzeitig bekannt werden. Nach der RFHE v.4.11.1925 VI A 491/25 aml. Slg. Bd.17 S.332 RStBl 1926 S.33 darf die Entwicklung nach dem Abschlußzeitpunkt nur insoweit berücksichtigt werden, als sie am Bilanzstichtag allgemein erwartet wurde und daher auf den Wert an diesem Tage einwirken konnte.

- 357) Nach der RFHE v.13.11.1930 VI A 844/30 RStBl 1931 S.110 wird dem Bilanzierenden nicht zugemutet, sich künstlich unter Außerachtlassung der Kenntnisse, die er erlangt hat, bis die Bilanz aufgestellt wurde, in einen früheren Zustand seines Wissens zurückzusetzen. Nur so könne der objektive Wert zum Bilanzstichtag ermittelt werden. Diese Grundsätze hat der RFH in den Leitsatz des Urteils v.10.2.1938 III 215/37 RStBl 1938 S.537 übernommen. So auch RFHE v.22.10.1941 VI 281/41 RStBl 1941 S.894. Danach ist nicht entscheidend, was am Bilanzstichtag schien, sondern was wirklich bestand. Der BFH bestätigte diese Rechtsprechung des RFH mit dem Urteil v.24.8.1956 I 73/56 U BStBl 1956 III S.323, weil es ihm auf die am Bilanzstichtage objektiv gegebenen Tatbestände ankam. Daher wird auch in der BFHE v.29.11.1956 IV 206/55 U BStBl 1957 III S.234 gefordert, daß der Handelsvertreter sich zum Zwecke der Bilanzaufstellung bei seinem Geschäftsherrn darüber unterrichten muß, in welchen Fällen die vermittelten Geschäfte noch vor dem Bilanzstichtag ausgeführt wurden und damit Provisionsforderungen entstanden sind.
- 358) So der Leitsatz der BFHE v.10.10.1960 I 56/60 U BStBl 1961 III S.3.
- 359) Nach der RFHE v.24.1.1933 I A 218/31 RStBl 1933 S.337 liegt kein schwebendes Geschäft mehr vor, wenn bei

schäften sinngemäß eingeschränkt, weil die Fälle außer Betracht bleiben, in denen sich nur der Zulieferer rechtlich gebunden hat. Die Maßgeblichkeit der Stichtagsverhältnisse zwingt dazu, auch Verpflichtungen zu erfassen, die später entfallen sind, ohne daß ein Vertrag zustande kam, soweit aus ihnen trotzdem ein Verlust zu erwarten war.<sup>360)</sup> Das gilt entsprechend, wenn ein Vertrag zwar abgeschlossen, aber nicht oder nicht vollständig erfüllt wurde.<sup>361)</sup> Ein Verlust droht aus einem schwebenden Absatzgeschäft nur solange, wie noch nicht damit begonnen wurde, es zu erfüllen, weil der Schwebezustand endet, sobald der noch nicht verwirklichte Verlust im Rahmen der Vorratsbewertung zu berücksichtigen ist. Bei den schwebenden Lieferungs geschäften mit Kunden wird insoweit nur ein Teil der insgesamt zu erwartenden unrealisierten Verluste vorweggenommen. Da der Schwebezustand im Falle fehlender

- 
- einem Grundstückskaufvertrag beide Parteien noch im abgeschlossenen Geschäftsjahr erfüllt haben.
- 360) Auf die sich darauf beziehenden Ausführungen zu dem schwebenden Auseinandersetzungsgeschäft darf verwiesen werden; . Dazu gehören insbesondere der Verlust durch Anlaufkosten für ein Verkaufsprojekt, das z.B. im Rahmen einer Ausschreibung bindend angeboten, bei dem aber ein Auftrag nicht erteilt wurde oder der Verlust durch Schadensersatz, der geleistet wurde, um von einem Beschaffungsgeschäft wieder loszukommen. Vellguth, S.5 f. hält es demgegenüber für unzumutbar, den Begriff des schwebenden Geschäfts auf unvollkommene vertragliche Bindungen, insbesondere auf noch nicht fest abgeschlossene Verträge, auszudehnen, weil diese teils dem Bilanzierenden nicht bekannt seien, teils ein Geschäft noch nicht vorliege. Dem ist entgegenzuhalten, daß eine aufschiebende oder auflösende Bedingung den Vertragsparteien stets bekannt ist oder wird.
- 361) Weder eine auflösende Bedingung, die erst nach dem Bilanzstichtag eintritt, noch der erst danach erklärte Rücktritt heben die rechtliche Bindung aus einem Absatz- oder Beschaffungsgeschäft zum Abschlußzeitpunkt auf, da es sich dabei um ein erst später eingetretenes Ereignis handelt. Es kommt infolgedessen nicht darauf an, ob die Bedingung oder der Rücktritt die Bindung von Anfang an und damit über den Bilanzstichtag hinaus beseitigen. Auch hierzu darf auf die entsprechenden Ausführungen zu den schwebenden Auseinandersetzungsgeschäften verwiesen werden.

auftragsgebundener Vorräte spätestens dann abgelaufen ist, wenn geliefert oder geleistet wird, erstreckt sich der Begriff der schwebenden Geschäfte nicht auf Verluste, die infolge der Inanspruchnahme aus Gewährleistungsverpflichtungen und durch Forderungsausfälle zu erwarten sind.<sup>362)</sup> Der darauf beruhende, mit dem Realisationsprinzip bereits behandelte Unterschied zwischen der wirtschaftlichen und der rechtlichen Erfüllung eines gegenseitigen Vertrages<sup>363)</sup> wirkt sich auch darin aus, daß die schwebenden Absatzgeschäfte im Sinne der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung wesentlich früher enden als die schwebenden Geschäfte des Zivilrechts. Die Beschaffungsgeschäfte schweben im Gegensatz zu den entsprechenden Absatzgeschäften einheitlich nur solange, bis die Gefahr des zufälligen Unterganges oder der zufälligen Verschlechterung der Kaufsache auf den Besteller übergegangen ist.

Der auf ein Beschaffungs- oder Absatzgeschäft gerichtete Vertrag ist grundsätzlich im ganzen danach zu beurteilen, ob er als schwebend angesehen werden kann. So verhält es sich auch bei den Wiederkehrschuldverhältnissen, weil jede erneute Lieferung oder Leistung eine gesonderte Vereinbarung voraussetzt. Ein Sukzessivlieferungsvertrag kann dagegen teils erfüllt sein, teils schweben, soweit von den insgesamt vereinbarten Lieferungen oder Leistungen einige wirtschaftlich betrachtet noch ausstehen.

Nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag ist auch zu entscheiden, wie der Verlust zu bemessen ist. Die bei den

---

362) Dem BFH ist daher nicht zuzustimmen, wenn er im Urteil v.24.11.1959 I 47/58 U BStBl 1960 III S.188 bei Außenständen einer Ärztegemeinschaft von schwebenden Geschäften spricht, weil dann der Gewinn oder Verlust bereits verwirklicht ist. Entgegen Schneider, S.11 und Schönnenbeck, in: DB 1960 S.1133 dauert der Schwebezustand nicht solange an, bis sich die Geldverwertung vollendet und damit die Forderung durch Zahlung abgewickelt hat. Demgegenüber ist mit Bühler, Scherpf, S.270 ff. die Schwebezeit spätestens als beendet anzusehen, sobald der Erfolg realisiert ist. So auch Werninger, S.192.

363) Auf die entsprechenden Ausführungen zu dem Realisationsprinzip darf verwiesen werden.

schwebenden Absatzgeschäften zu erwartenden Selbstkosten sind unter der Voraussetzung zu schätzen, daß die Verhältnisse, so wie sie an dem Bilanz-Abschlußzeitpunkt bestanden haben, im wesentlichen gleichbleiben. Daher ist auch nach der Wirtschaftslage des Bilanzstichtages im allgemeinen und im besonderen in der Branche, der das bilanzierende Unternehmen angehört, die weitere Lohn- und Preisentwicklung zu beurteilen und demgemäß vorwegzunehmen.<sup>364)</sup> Bei den schwebenden Geschäften zur Beschaffung von Handelsware gilt das darüber hinaus auch für die Absatzmarktlage, wenn zu prüfen ist, ob ein Veräußerungsverlust droht. Dabei wird vorausgesetzt, daß der Verkaufspreis nicht bereits aufgrund korrespondierender schwebender Absatzgeschäfte feststeht. Infolgedessen sind die Preise zu schätzen, die sich nach Ablauf der restlichen Beschaffungszeit sowie der üblichen Lagerdauer für die bestellte Handelsware unter im

---

364) Falkenroth, in: BB 1958 S.37 hält es steuerlich für unzulässig, Vorgänge, die am Bilanzstichtag nicht ausreichend sicher vorausgeschätzt werden können, miteinzubeziehen. Es müsse daher am Bilanzstichtag hinreichend bekannt sein, daß und wie sich die Marktsituation demnächst ändern werde, da zu den tatsächlichen Verhältnissen auch ein zuverlässiges Wissen von kommenden Dingen gehöre. Dieser Grundsatz gilt hier sinngemäß wie im Verfassungsrecht bei der Rückwirkung von Steuergesetzen. Eine solche Rückwirkung hält Klein, F., Von der Zulässigkeit zur Unzulässigkeit rückwirkender Steuergesetze, in: StW 1954, Sp.1 ff., insbesondere Sp.20, für unbedenklich, wenn u.a. "... der Staatsbürger in dem Zeitraum, von dem ab sie (die steuerliche Neuregelung) gelten soll, damit rechnen muß und sie bei einer verständigen Vorausschau berücksichtigen konnte". Dementsprechend sind greifbar bevorstehende Preis- und Lohnerhöhungen, über die beispielsweise in der Wirtschaftspresse bereits berichtet wurde, zu erfassen. Siehe auch RFHE v. 28.6.1933 VI A 1857/32 RStBl 1934 S. 253.

wesentlichen gleichbleibenden Verhältnisse erzielen lassen.<sup>365)</sup> Daß ein schwebender Einkaufsvertrag eine Fehlmaßnahme darstellt, muß sich daher auf einen Sachverhalt zurückführen lassen, der am Bilanzstichtag bereits bestand. Die Aufforderungen an den entsprechenden Nachweis nehmen zu, je näher das Datum des Vertragsbeschlusses an den Bilanzstichtag heranrückt, denn es wird vermutet, daß sich der Kaufmann weder bewußt noch fahrlässig auf ein für ihn ungünstiges Geschäft ein-

---

365) Nach Koch, in: WPG 1957 S.32 kommt es dann nicht auf die Preise am Bilanzstichtag an. Diese könnten lediglich herangezogen werden, um den künftigen Erlös zu schätzen. Sofern die Vorräte - hier sinngemäß die bestellten, aber noch nicht gelieferten Handelswaren - zur Zeit der Bilanzaufstellung noch nicht verkauft seien, könne besser von den dann geltenden Preisen ausgegangen werden. Brunnengräber, S.82 ist daher zu widersprechen, wenn er allgemein die zur Zeit der Bilanzaufstellung geltenden Preise zugrundelegen will, d.h. auch wenn die Ware bis dahin verkauft ist. Der Unternehmer könnte sonst die Höhe der vorwegzunehmenden Verluste dadurch willkürlich beeinflussen, daß er seine Bilanz jeweils früher oder später aufstellt. Da gleichbleibende Verhältnisse zu unterstellen sind, dürfen Preisschwankungen, die am Bilanzstichtag nicht voraussehbar waren, insbesondere wenn sie außergewöhnlich sind, nicht berücksichtigt werden. So konnte nach der Entscheidung des FG Nürnberg v. 30.9.1957 II 144/57 in: DStZ-Eildienst 1957 S. 507/508 bei der Lieferung an ein Versandhaus der spätere Preisnachlaß nicht vorweggenommen werden, weil er auf eine zwischenzeitliche Veränderung der Marktlage zurückzuführen war. Die erzielbaren Verkaufspreise sind gem. BFHE v. 29.11.1960 I 137/59 U BStBl 1961 S.154 III nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag und nicht nach denen am Tag der Bilanzaufstellung zu schätzen. Die Entwicklung der Verhältnisse bis zur Bilanzaufstellung könne nur berücksichtigt werden, soweit diese Ereignisse in den am Bilanzstichtag vorliegenden Tatsachen begründet waren. Der BFH ließ trotzdem zu, daß von den im nachfolgenden Winterschlußverkauf tatsächlich erzielten Preisen auf die Wertverhältnisse am Bilanzstichtag (31.12) zurückgeschlossen wurde. Damit ist nicht so zu bewerten, als wenn das Unternehmen am Bilanzstichtag durch Einzelveräußerung liquidiert, sondern als wenn es unter gleichbleibenden Verhältnissen fortgeführt wird.

188t.<sup>366)</sup> Die drohenden Absatzverluste beruhen daher überwiegend auf Tatbeständen, die bei dem Abschluß des Beschaffungsgeschäftes nicht vorauszusehen waren, sondern erst später eingetreten sind. Soll dagegen festgestellt werden, ob nachteilig eingekauft wurde, dann ist nach der Rechtsprechung bei erheblichen Preisschwankungen die Entwicklung vier bis sechs Wochen vor und nach dem Abschlußzeitpunkt zu berücksichtigen.<sup>367)</sup>

b) Die schwebenden Lieferungsgeschäfte in der Bilanz

1. Die Ermittlung des Verlustes

Der Begriff des schwebenden Lieferungsgeschäftes soll abschließend dadurch verdeutlicht werden, daß auf die Besonderheiten eingegangen wird, die der Kaufmann zu beachten hat, wenn er die daraus zu erwartenden Verluste der Höhe nach ermittelt und in der Bilanz ausweist. Bei der Frage, wie der Verlust zu bemessen ist,

---

366) Siehe RFHE v.4.11.1925 VI A 491/25 RStBl 1926 S.33 und Grieger, bei der Besprechung der BFHE v. 3.7. 1956 I 118/55 U BStBl 1956 III S.248 in: BB 1956, S. 811.

367) Siehe BFHE v.16.4.1953 IV 119/52 S BStBl. 1953 III S.192. Darin wurde diese Zeitspanne eingeräumt, um den Wert des gelagerten Rohgummis anhand der Preisentwicklung an den internationalen Märkten festzustellen. Auch nach der BFHE v. 26.1.1956 IV 566/54 U BStBl 1956 III S.113, BB 1956 S.328, darf bei starken Preisschwankungen als Teilwert ein mittlerer Wert angesetzt werden, wenn der Börsenpreis des Bilanzstichtages der Preisentwicklung 6 Wochen vorher und nachher widerspricht. Daher dürfe besonders ein Preissturz nach diesem Stichtag berücksichtigt werden, soweit er sich bereits zu diesem Zeitpunkt in seinen Umrissen abzeichnete. Grieger hält diese Frist in der Besprechung der BFHE v. 3.7.1956 I 118/55 U BStBl 1956 III S.248 in: BB 1956 S.811 für allgemein anwendbar. Dies bestätigt die BFHE v.17.7.1956 I 292/55 U BStBl 1956 III S. 379.

können Zweifel darüber entstehen, ob zu den Selbstkosten auch Mehraufwendungen gehören, die darauf beruhen, daß die übliche Lagerdauer überschritten wird. Bei den Absatzgeschäften ist es möglich, daß sich die Abnahme hinauszögert, insbesondere, daß der Kunde bei den Sukzessivlieferungsverträgen verspätet abrufen. Auf der Beschaffungsseite kann bei der bestellten Handelsware, schon ehe sie geliefert wird, zu erkennen sein, daß sie sich wesentlich langsamer als vorgesehen absetzen läßt. Die dadurch zu erwartenden Lagermehrkosten dürfen grundsätzlich vorweggenommen werden, soweit der dem zugrundeliegende Sachverhalt an dem Bilanzstichtag gegeben war. Die Mehrkosten beruhen regelmäßig auf der Lagerverwaltung, den Abschreibungen auf das Lagergebäude und den Zinsen sowohl für das in dem Gebäude als auch mit der gelagerten Ware gebundene Fremdkapital.<sup>368)</sup> Ebenso wie anstelle der kalkulatorischen nur die effektiven Zinsen angesetzt werden dürfen, ist es bei einem Einzelkaufmann oder einer Personengesellschaft nicht zulässig, in die Selbstkosten einen kalkulatorischen Unternehmerlohn

---

368) Nach Abschnitt 33 Abs. 6 EStR 1960 dürfen Zinsen für Fremdkapital, auch soweit es auf das der Fertigung dienende Anlagevermögen entfällt, zu den Herstellungskosten gerechnet werden. Das läßt sich hier sinngemäß auf die Lagergebäude anwenden, insbesondere wenn diese zur Sicherung des ihrer Finanzierung dienenden Kredits beliehen wurden. Ob und ggf. in welchem Umfange sich Fremdkapitalzinsen auf das Warenlager beziehen, kann nur schwer nachgewiesen werden, weil die Kredite regelmäßig für den gesamten Betrieb eingesetzt und daher nicht entsprechend zweckgebunden werden. Nur bei einer wesentlichen sowie längeren Erhöhung der Bestände läßt sich anhand einer Bewegungsbilanz ggf. aufgrund eines Zwischenabschlusses im ganzen feststellen, ob der dadurch ausgelöste Finanzierungsmehrbedarf durch den zusätzlichen Einsatz von Fremdkapital gedeckt wurde. Das FG Nürnberg hat in der Entscheidung v. 30.9.1957 II 144/57 DStZ-Eildienst 1957 S. 507 f. offen gelassen, ob solche mittelbaren Folgen der verspäteten Abnahme bei einem Absatzgeschäft vorweggenommen werden dürfen.

einzurechnen.<sup>369)</sup> Darin liegt zwar gegenüber den Kapitalgesellschaften, insbesondere der Ein-Mann-GmbH, ein Nachteil, aber kein Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, weil die Steuergesetze an die unterschiedlichen Rechtsformen der Unternehmen anknüpfen und der Einzelkaufmann oder der geschäftsführende Gesellschafter einer Personengesellschaft keinen Dienstvertrag mit sich selbst abschließen kann.

Der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen einzelnen Kostenarten muß genauso beachtet werden, als wenn er unter verschiedenen Verträgen bestehen würde.<sup>370)</sup> Bei den Spekulationsgeschäften sind Verluste, soweit sie auf echten Lieferverträgen, insbesondere auf Termin-Einkäufen und -verkäufen beruhen, ebenfalls zu erfassen und nach den dargestellten Grundsätzen zu bemessen.<sup>371)</sup>

---

369) Siehe RFHE v.17.4.1929 VI A 574/29 Mrozek-Kartei § 19 EStG 1925 Rechtspruch 30. Die Vergütung für eine Geschäftsführertätigkeit gehört gem. BFHE v.2.8.1960 I 221/59 S BStBl 1960 III S.408 auch insoweit zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Ziff.2 EStG 1961, wie der Geschäftsführer einer GmbH, die Komplementärin und Geschäftsführerin einer GmbH & Co. KG ist, indirekt für die KG tätig wird.

370) Daher sind nach dem 2. Leitsatz der BFHE v.8.10.1957 I 86/57 U BStBl 1957 III S.442 innerhalb der gesamten Aufwendungen neben den Kostensenkungen auch Kostenerhöhungen zu beachten. Im BFH-Urteil v.26.8.1958 I 80/57 U BStBl 1958 III S.420 wurde es als unzulässig angesehen, wenn einzelne wertmindernde Faktoren herausgegriffen, werterhöhende dagegen außer Betracht gelassen werden. Nach der BFHE v. 22.5.1958 IV 222/56 U BStBl 1958 III S.333 (334) darf ein schwebendes Geschäft nur in seiner Gesamtheit gesehen werden. Daher könne ein einzelner Aufwandsposten nicht unbeachtet bleiben.

371) Siehe hinsichtlich der Verkaufsgeschäfte Werninger, S. 202 f. Auf Spekulationsgeschäfte, die rechtlich als Lieferungsgeschäfte erscheinen, wirtschaftlich aber Kreditgeschäfte darstellen, wurde bei der Erläuterung des Imparitätsprinzips, soweit es sich auf andere Vermögensteile und die Verbindlichkeiten bezieht, eingegangen. Siehe auch die Ausführungen in den Fußnoten 249) und 267) sowie die dort angegebenen Fundstellen.

Die bei bestimmten Einfuhrgütern steuerlich zugelassenen Bewertungsabschläge beruhen nicht auf Verlusten, die infolge gesunkener Wiederbeschaffungspreise entstanden sind. Dabei handelt es sich vielmehr um eine Vergünstigung, mit der eine verstärkte Vorratshaltung erleichtert und damit angeregt werden soll.<sup>372)</sup>

Bei der Bemessung der Selbstkosten von schwebenden Absatzgeschäften ist streitig, ob von den Teilkosten auszugehen ist, wenn der betreffende Auftrag nicht mit den gesamten Kosten vorkalkuliert wurde, um die Kapazität des Unternehmens besser auszunutzen. Gegen den Ansatz der Vollkosten wird eingewandt, daß vielfach ein höherer Gesamtgewinn entsteht, wenn beispielsweise den Auslandsaufträgen nur die beschäftigungsabhängigen, sogenannten variablen Kosten zugerechnet werden, weil der Inlandsabsatz bereits die gesamten, von den Beschäftigungsschwankungen weitgehend unbeeinflußten, fixen Kosten trägt.<sup>373)</sup> Dem läßt sich entgegenhalten, daß bis zur Auslieferung, oder bei den Werkverträgen bis zur Abnahme der Leistung, ungewiß bleibt, ob der vorliegende Auftragsbestand den Gesamterfolg verbessert. Die gebotene Vorsicht zwingt daher dazu, die in Höhe der fixen Anteile erhoffte Kosteneinsparung außer acht zu lassen, weil es sich dabei um

---

372) Diese Vergünstigung ist gem. Abschn. 233a Abs. 2 EStR 1960 nicht auf Einkaufsverträge zu beziehen, bei denen die Lieferung oder Leistung noch aussteht, da bei ihnen kein vorwegzunehmender Verlust vorausgesetzt wird.

373) Woltermann, A., Rückstellungen für Preiskalkulationen unter Vollkosten, in: Die steuerliche Betriebsprüfung 1962 S.330 bezeichnet diese unterschiedliche Kostenzurechnung als ein innerbetriebliches Rechenmanöver, weil bei einem Ansatz der Vollkosten für die Auslandsaufträge Gemeinkosten vorverrechnet und damit die Geschäfts- sowie Konjunkturrisiken des folgenden Jahres in unzulässiger Weise berücksichtigt würden. Schönnenbeck, Hermann, wendet dagegen in: Der unter "Vollkosten" hereingenommene Auftrag und sein Bilanzwert, DB 1963 S.142 ein, daß bei einer Verlustvorwegnahme stets Gemeinkosten vorverrechnet würden.

einen unrealisierten Gewinn handelt, der nicht vorweggenommen werden darf. Es entspricht vielmehr dem Niederstwertprinzip, wenn einerseits die mit einer Unterbeschäftigung verbundenen Risiken dadurch berücksichtigt werden, daß die insoweit bedingten Mehrkosten bei dem Wertansatz für die halbfertigen und fertigen Erzeugnisse in der Steuerbilanz nicht zu erfassen sind, und wenn sich andererseits die aus einer verbesserten Kapazitätsausnutzung zu erwartenden günstigen Einflüsse auf das in der Bilanz auszuweisende Ergebnis nicht eher auswirken dürfen, bis der Erfolg aus dem davon berührten einzelnen Geschäft verwirklicht ist. Der Grundsatz der Einzelbewertung wird außerdem verletzt, wenn das einzelne Geschäft nicht für sich gesehen, sondern hauptsächlich danach beurteilt wird, wie es sich auf den Gesamterfolg auswirkt.<sup>374)</sup> Dessenungeachtet läßt sich bei der Vorkalkulation des einzelnen Auftrages nicht immer einwandfrei vorherbestimmen, ob er den voraussichtlichen Gesamtgewinn verbessert, da sich dieser bei einer unvorhergesehenen Einbuße in der Kapazitätsausnutzung, beispielsweise bei einem zurückwirkenden Embargo oder bei einem Streik, wieder verschlechtern kann.<sup>375)</sup> Daher ist bei der Bemessung des Verlustes aus einem bilanzierungspflichtigen schwebenden Lieferungsgeschäft von einer gleichbleibenden und damit normalen Beschäftigung auszugehen.<sup>376)</sup> Wurden Aufträge hereingenommen, aus denen

---

374) van der Velde, in: DB 1963 S. 353 f. hält jeden Verlust für bilanzierungspflichtig, der dadurch droht, daß er bewußt in Kauf genommen wurde. Nach dem Grundsatz der Einzelbewertung dürften allgemeine Gewinnaussichten nicht berücksichtigt werden.

375) Schönnenbeck, weist in: DB 1963 S.143 darauf hin, daß ein Auftrag, der zu einem unter den Vollkosten liegenden Preis hereingenommen wurde, nicht nur die Kapazität füllt, sondern sie auch blockiert. Dadurch werde besonders bei Aufträgen, die eine langdauernde Fertigung erfordern, oft ein Wechsel verpaßt in der Preistendenz verpaßt oder die Anpassung daran verzögert.

376) Schönnenbeck, betont in: DB 1963 S.142, daß der Herstellungskostenbegriff in der Bilanz auf der Vollkostenrechnung aufbaue, weil steuerlich von den Kosten der Normalauslastung auszugehen sei.

bei einer Teilkostenrechnung mit einem Gewinn, bei Ansatz der Vollkosten dagegen mit einem Verlust zu rechnen ist, dann muß dieser Verlust vorweggenommen werden, weil die in einer überdurchschnittlichen Beschäftigung liegenden kalkulatorischen Vorteile unberücksichtigt zu lassen sind. Die Vorwegnahme des aus einem schwebenden Lieferungsgeschäft drohenden Verlustes darf nicht davon abhängen, ob er bewußt in Kauf genommen wurde, um das Betriebsergebnis zu verbessern, oder ob er dem Unternehmen durch die Lage am Absatzmarkt aufgezwungen wurde, denn auch ein Käufer des gesamten Unternehmens würde bei dessen Bewertung als ganzes nicht danach unterscheiden.<sup>377)</sup>

## 2. Der Ausweis

Im Gegensatz zu den weit auseinandergehenden Ansichten über den Begriff des schwebenden Geschäfts sind sich die Rechtslehre und die Rechtsprechung darin einig, daß die in dieser Untersuchung als Begriffsmerkmale herausgestellten, nicht realisierten Verluste in der Bilanz unter den Rückstellungen auszuweisen sind.<sup>378)</sup> Nach dem Regierungsentwurf zum Aktiengesetz ist vorgesehen, daß

377) So Schönnenbeck, Hermann, in: Der unter "Vollkosten" hereingenommene Auftrag und sein Bilanzwert, DB 1963, S.142.

378) Aus dem Gebiet der Rechtslehre sind anstelle vieler zu nennen: Adler; Düring; Schmaltz, § 131 AktG Anm. 158 i, Auler, S.23 ff., Brönnner, Herbert, in: Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht, S.653, Fürst, Reinmar, S.169 Herrmann, Heuer, § 5 ESTG Anm.68, Koch, in: WPG 1957, S.33, Mellerowicz, in: Großkomm. Akt. Ges. § 131 Anm. 37 IV i, Rehm, S.216 ff., Streit, S.70, Teichmann, Koehler, § 131 AktG Anm.6b S.300, Tomföhrde, S.133, Trumpler, S.282, van der Velde, in: StB-Jahrbuch 1956/57, S.357, Vellguth, S67, Werninger, S.192 und 273. Aus der Rechtsprechung: RFHE v.4.11.1925 VI A 491/25 RStBl 1926 S.33, v.24.1.1933 I A 218/31 RStBl 1933 S.337, v.8.10.1941 VI 160/41 RStBl 1941 S.893, v.14.1.1942 VI 382/41 RStBl 1942 S.183 u. BFHE v.26.1.1956 IV 566/54 U BStBl 1956 III S.113, v.3.7.1956 I 118/55 U BStBl 1956 III S.248 und v. 4.6.1959 IV 115/59 U BStBl 1959 III S.325.

der bisher einheitliche Ausweis von Rückstellungen für ungewisse Schulden aufgeteilt wird in Pensionsrückstellungen, langfristige Rückstellungen und in sonstige Rückstellungen, die sich auf ungewisse Verbindlichkeiten und auf drohende Verluste aus schwebenden Geschäften erstrecken sollen.<sup>379)</sup> Diese Aufteilung wird damit begründet, daß der Anteil der Rückstellungen an den Bilanzsummen bei den Aktiengesellschaften erheblich angewachsen ist.<sup>380)</sup> Von dem schwebenden Geschäft ist damit der voraussichtliche Verlust unmittelbar vorwegzunehmen. Daher dürfen bei einem schwebenden Absatzgeschäft weder die bis zur Auslieferung oder Abnahme insgesamt entstehenden Selbstkosten als Aufwand noch der Erlös als Ertrag ausgewiesen werden, weil das Geschäft am Bilanzstichtage noch nicht realisiert ist. Dementsprechend ist es bei einem schwebenden Beschaffungsgeschäft unzulässig, die noch ausstehenden Lieferungen mit ihrem Teilwert unter den Vorräten zu aktivieren und die dadurch bedingte höhere Verbindlichkeit zu passivieren.<sup>381)</sup>

Die Rückstellung des Verlustes aus einem schwebenden Beschaffungsgeschäft ist dann besonders klar abzugrenzen, wenn Vorauszahlungen geleistet wurden, die ganz oder teilweise als verloren anzusehen sind, weil der Zulieferer beispielsweise einen Vergleich oder ein Konkursverfahren beantragt hat. Da die Kreditgewährung in Form der Vorauszahlung mit dem Lieferungsgeschäft wirtschaftlich unmittelbar zusammenhängt, stellt der Ausfall bei der Vorauszahlung insoweit einen Verlust aus einem

---

379) Bisheriger Ausweis gem. § 131 Abs.1 B IV AktG, nach dem Regierungsentwurf gem. § 144 Abs.7 .

380) Nach Winkler, S.137, von 7,4% in 1937 auf 14,1 % in 1956.

381) Gegen diesen Bruttoausweis ist der RFH bereits in seiner Entscheidung v.3.3.1925 I A 157/25 StW 1926 Urt.-Nr.224 eingetreten. Dem ist die weitere Rechtsprechung des RFH und die des BFH in den Urteilen gefolgt, die in Fußnote 378) zusammengestellt sind.

schwebenden Geschäft dar, als dadurch die entsprechend erhöhten Einkaufsaufwendungen über die Wiederbeschaffungskosten des Bilanzstichtages hinausgehen. Lediglich soweit der Ausfall nicht zu einem Beschaffungsverlust führt, weil entweder zu besonders günstigen Preisen abgeschlossen werden konnte oder sich die Wiederbeschaffungskosten erhöht haben, bleibt Raum für eine Wertberichtigung auf die Vorauszahlung. Sinngemäß ist zu verfahren, wenn einem schwebenden Absatzgeschäft ein Kredit vorausgegangen sein sollte, der notleidend wird, weil der Auftraggeber als Darlehensschuldner die vereinbarten Zinsen und Tilgungen nicht oder nur teilweise leisten kann. Überschreiten diese Ausfälle den Gewinn, der aus dem Lieferungsgeschäft zu erwarten ist, dann handelt es sich insoweit um einen zurückzustellenden Verlust aus einem schwebenden Geschäft. Die Darlehensforderung darf dann nur bis zur Höhe des aus dem Lieferungsgeschäft erwarteten Gewinnes wertberichtigt werden. Droht dagegen auch aus dem Lieferungsgeschäft ein Verlust, weil es sich beispielsweise um besonders hergestellte Maschinen handelt, die sonst nicht verkauft werden können, so wäre er dementsprechend mit den Kreditausfällen zusammenzufassen. Aus der Bilanz ist dann der mit dem schwebenden Geschäft verbundene Gesamtverlust zu ersehen. Würde dieser Verlust entgegen dem wirtschaftlichen Sachverhalt aufgeteilt und demgemäß getrennt ausgewiesen, dann könnte damit das gesamte Ausmaß der ungünstigen Folgen eines schwebenden Geschäftes verschleiert werden.

Von der Rückstellung wegen Verlust aus schwebenden Geschäften sind andere Risikorückstellungen, insbesondere aufgrund von Gewährleistungsverpflichtungen und infolge von Bewertungsverlusten, zu unterscheiden. Die zuletzt genannten Rückstellungen sind nach dem Grundsatz der Einzelbewertung zu bilden, wenn diese Verluste die aktivierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten übersteigen.

Da die Vorsorge für besondere Wagnisse der statischen Bilanzauffassung entspricht,<sup>382)</sup> heben sich davon Aufwandsrückstellungen und Ertragsrückstellungen ab, mit denen nach dynamischen Grundsätzen der auszuweisende Gesamterfolg zeitlich abgegrenzt wird.<sup>383)</sup> Auch mit einer Rücklage für künftige Aufwendungen bestehen keine Berührungspunkte, weil sie sich regelmäßig nicht auf einzelne Geschäfte bezieht, die am Bilanzstichtag bereits abgeschlossen sind und damit keine Verluste vorweggenommen werden.<sup>384)</sup> Auch mit dem selbstgeschaffenen oder erworbenen Geschäftswert verbindet die Rückstellung wegen Verluste aus schwebenden Geschäften keine gemeinsame Grundlage, weil er nur von Verlusten beeinflusst wird, die nicht aufgrund einzelner, bereits abgeschlossener Verträge, sondern infolge der allgemeinen wirtschaftlichen Entwicklung im ganzen zu erwarten sind.<sup>385)</sup>

382) Siehe Knebel, S.140 und 204.

383) Z.B. bei einer Auftragsfertigung für nach der Abnahme außerhalb der Gewährleistungsverpflichtungen vertraglich zu leistende Montage- und sonstige Restarbeiten. Mit einer damit vergleichbaren Verkaufsnachleistung aufgrund der kostenlosen Wartung von Maschinen und Motoren durch Vermittlungsagenten hat sich das niedersächsische FG Hannover in der Entscheidung v.27.2.1957 VI A 14-17/56, rechtskräftig, EFG 1957 S.267, befaßt. Erträge werden z.B. durch eine Rückstellung wegen zurückzunehmender Versandgefäße abgegrenzt. So in der RFHE v.9.12.1942 VI 148/42 RStBl 1943 S.98. Mit einer Rückstellung für Preisrückgewähr beschäftigte sich der OFH in der Entscheidung v.27.8.1949 I 6/49 U StuW 1950 Nr.7. Bei sinngemäßer Umkehrung des in der BFHE v.25.9.1956 I 103/55 U BStBl 1956 III S.349 vertretenen Grundsatzes, daß Bonusansprüche zu aktivieren sind, müssen Bonusverpflichtungen zurückgestellt werden.

384) Eine derartige Rücklage wurde in der RFHE v.24.1.1933 I A 218/31 RStBl 1933 S.337 angenommen, weil es um die Kosten der Räumung eines verkauften Grundstückes ging, ohne daß am Abschlußzeitpunkt bereits entsprechende Aufträge erteilt waren.

385) Für die allgemeinen Geschäfts- und die Konjunkturrisiken darf nach Grieger, in der Besprechung der BFHE v.3.7.1956 I 118/55 U BStBl 1956 III S.248 in: BB 1956 S.811 keine Rückstellung gebildet werden. Daß der Geschäftswert weitgehend auf der Entwicklung der Rentabilität des gesamten Unternehmens beruht, hat der BFH in den Entscheidungen v.11.10.1960 I 229/59 U BStBl 1960 III S.509 und v.2.5.1961 I 35/60 S BStBl 1961 III S.365 bestätigt.

Die Rückstellung für Verluste aus schwebenden Geschäften darf nachgeholt werden, wenn sie versehentlich oder unbewußt nicht gebildet oder erhöht wurde.<sup>386)</sup> Dabei handelt es sich um eine Bilanzberichtigung, weil nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung die Pflicht besteht, solche Verluste vorwegzunehmen. Die Methoden, nach denen die zu bilanzierenden Geschäfte ermittelt sowie die daraus zu erwartenden Verluste bemessen und ausgewiesen werden, dürfen nicht willkürlich gewechselt werden.<sup>387)</sup>

Der Aufwand, der dadurch entsteht, daß eine Rückstellung wegen Verluste aus schwebenden Lieferungsgeschäften gebildet oder verstärkt wird, ist in der Erfolgsrechnung im allgemeinen unter dem außerordentlichen Aufwand auszuweisen, weil er sich auf nach dem Bilanzstichtag vorzunehmende Lieferungen oder Leistungen und damit auf Geschäfte bezieht, die noch nicht realisiert sind. Das Ziel der Gewinn- und Verlustrechnung kann demgegenüber darin gesehen werden, den Gesamterfolg aus den Umsätzen des abgeschlossenen Geschäftsjahres zu ermitteln. Infolgedessen sind die Ergebnisse aus Geschäften, die bis zum Bilanzstichtag noch nicht zu einem Erlös geführt haben, als aperiodisch zu bezeichnen.

---

386) Siehe Werninger, S.104 f. Nur wenn ein Verlust bewußt nicht zurückgestellt wurde, darf er nicht nachgeholt werden. Soweit es zulässig ist, die Rückstellung zu bilden, kann dadurch auch eine Gewinnerhöhung z.B. aufgrund einer Betriebsprüfung ausgeglichen werden, weil dadurch nicht zwischen zwei zulässigen Bewertungsmöglichkeiten gewählt, sondern ein gesetzliches Gebot erfüllt wird. Siehe Groener, v. Wallis, S. 22 ff.

387) So Groener, v. Wallis, S.21. Dazu gehören auch die Grundsätze, nach denen eine Bagatellgrenze gezogen wird.

### III. Die anderen Arten von schwebenden Geschäften

#### a) Die schwebenden Mietverträge, Pachtverträge und Lizenzverträge

Im Anschluß an die schwebenden Lieferungsge-  
schäfte soll untersucht werden, ob auch bei anderen  
typischen gegenseitigen Verträgen schwebende Geschäfte  
auftreten können. Die neben den Lieferungen häufig vor-  
kommenden sonstigen Leistungen beruhen vielfach auf  
Nutzungsrechten.<sup>388)</sup> So werden Räume oder Inventar ver-  
mietet, Räume mit Inventar, die zusammen geeignet sind,  
als unmittelbare Quelle für Erträge zu dienen, ver-  
pachtet, und immaterielle Wirtschaftsgüter wie Patente  
und Gebrauchsmuster in Form der Lizenz überlassen.<sup>389)</sup>  
Diese Verträge können trotz der zwischen ihnen bestehen-  
den rechtlichen Unterschiede vom wirtschaftlichen Stand-  
punkt aus den Sukzessivlieferungsverträgen gleichge-  
setzt werden.<sup>390)</sup> Die Nutzung wird mit dem Zeitablauf

---

388) Wie im § 1 Ziff.1 UStG werden die Lieferungen als  
die wichtigste Art der Leistungen verstanden. Siehe  
Plückebaum, Malitzky, Komm. z. Umsatzsteuergesetz,  
Bd.1 §§ 1-3 UStG Anm.55 Tz. 628-630. Die Leistungen  
teilen sich damit in Lieferungen und sonstige Lei-  
stungen auf.

389) Siehe Kiefersauer, in: v.Staudinger, § 581 BGB Anm.  
32. Die Lizenzgewährung stellt gem. Anm.17 eine  
Rechtspacht dar. Lehmann, Über die rechtliche Natur  
des Lizenzvertrages, StUW 1961 Teil I Sp. 489 ff.  
weist auf die BFHE v.12.7.1960 I 90/59 U BStBl 1960  
III S. 387 hin, nach der die Lizenzverträge ihrem  
wesentlichen Inhalt nach keine Pachtverträge sondern  
urheberrechtliche Werknutzungsverträge darstellen,  
die einen eigenen Charakter aufweisen, weil sich  
darin die Befugnisse und Verpflichtungen aus mehreren  
Vertragstypen des bürgerlichen Rechts vermischen.  
Lehmann, in: StUW 1961 Teil I Sp.489 ff. schließt  
sich dem an, weil der Lizenzvertrag sich seinem We-  
sensgehalt nach von dem Pachtvertrag unterscheide.  
Ohne dieser Auffassung zu widersprechen, läßt sich  
vom Standpunkt der für schwebende Nutzungsverträge  
entscheidenden Begriffsmerkmale feststellen, daß der  
Lizenzvertrag wirtschaftlich gesehen genauso mit  
den Lieferungsgeschäften, insbesondere mit den Suk-  
zessivlieferungsverträgen, verglichen werden kann,  
wie die Miet- und die Pachtverträge. Ähnlich verhält  
es sich nach Bappert, Maunz, S.30 mit dem Verlags-  
vertrag.

fortschreitend bis zum Ende der Vertragsdauer eingeräumt wie bei Lieferungen, die nach und nach vorgenommen werden. Dem liegt in beiden Fällen im Gegensatz zum Wiederkehrschuldverhältnis ein einheitlicher Vertrag zugrunde. Damit kann sich der Schwebezustand nicht nur auf die Zeitspanne von dem Vertragsabschluß bis zum Nutzungsbeginn, sondern vor allem auch auf die nach dem zuletzt genannten Zeitpunkt liegende Vertragsdauer beziehen, soweit für diese noch Leistungen in Form von Nutzungen ausstehen.

Bei den Nutzungsverträgen ist auf der Seite des Vermieters oder Verpächters zu beachten, daß sie in der Regel wirtschaftliche Eigentümer des vermieteten oder verpachteten Wirtschaftsgutes bleiben.<sup>391)</sup> Dieses Gut gehört daher nach wie vor zu deren Anlagevermögen. Weil dafür im allgemeinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten entstanden und damit auch aktiviert sind, werden lediglich bereits erfaßte Vermögensteile bewertet, soweit die aus der Vermietung oder Verpachtung zu erwartenden Verluste vorweggenommen werden. Das gilt auch, sofern der Verlust

---

390) So wurden auch die auf Dauernutzungsverträgen beruhenden schwebenden Auseinandersetzungsgeschäfte beurteilt. Siehe Fußnoten 126) und 167).

391) Die vermieteten oder verpachteten Wirtschaftsgüter sind nicht nur rechtlich sondern auch wirtschaftlich dem Vermieter oder Verpächter zuzurechnen, weil der Nutzungsberechtigte im allgemeinen keine eigentumsähnliche wirtschaftliche Sachherrschaft erlangt. Siehe Barske, in: NWB Fach 2 S.407 f. I Stand 3.2. 1954. Nach der BFHE v.23.5.1952 III 62/52 U BStBl 1952 III S.190 besitzt der Pächter den Pachtgegenstand grundsätzlich nicht als ihm gehörig, sondern in Ausübung seines Pachtrechtes und damit in Anerkennung fremden Eigentums. Entscheidend dürfte sein, daß der Verpächter oder Vermieter regelmäßig die Gefahr des zufälligen Untergangs und der zufälligen Verschlechterung, d.h. das Bestandsrisiko, weiterhin trägt.

den Buchwert überschreitet und daher zurückgestellt werden muß.<sup>392)</sup> Das Imparitätsprinzip erfüllt dann wie bei den Vorräten nur eine qualitative Aufgabe. Es wirkt sich dagegen auch quantitativ aus, wenn die Verluste ausschließlich wegen eines schwebenden Geschäfts bilanziert werden.<sup>393)</sup> Der Vermieter oder Verpächter darf die verpachteten oder vermieteten Gegenstände in diesem Falle nicht aktiviert haben, weil ihm dafür entweder keine Kosten entstanden sind, beispielsweise bei der Untervermietung, oder weil er diese bereits abgeschrieben hat, etwa bei Maschinen, die nach Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer vermietet werden, sowie bei Patenten und Gebrauchsmustern. Die Möglichkeit, daß dem Vermieter oder Verpächter unter diesen Voraussetzungen Verluste entstehen, ist sehr gering einzuschätzen, denn während der Miet- oder Pachtzeit können bei ihm keine Kosten durch Abschreibungen oder Fremdkapitalzinsen anfallen. Lediglich wenn er beispielsweise bei den Maschinen die Instandhaltung übernommen hat und die damit voraussichtlich verbundenen Kosten etwa infolge einer Fehlkalkulation oder aufgrund von Preissteigerungen den künftigen Mietertrag übersteigen sollten, weil die Miete auch aus dem zuletzt genannten Grunde nicht heraufgesetzt werden darf, wäre ein Verlust denkbar.<sup>394)</sup> Das Nutzungsrecht kann statt-

---

392) Das ist hier ebenso zu beachten wie bei den Lieferungs geschäften.

Auf Fußnote 319) darf verwiesen werden.

393) Dieser im Rahmen der Erfolgswirksamkeit schwebender Beschaffungsgeschäfte behandelte Grundsatz gilt damit über die schwebenden Lieferungsgeschäfte hinaus allgemein für schwebende Geschäfte.

394) Der RFH hat in dem Urteil v.19.10.1927 I A 3/27 RStBl 1928 S.6 aus dem Grundsatz, zweiseitige laufende Verträge zu bilanzieren, wenn sie das Vermögen stark beeinträchtigen, von dem Verpächter verlangt, daß er für seine Verpflichtungen aus laufenden Pachtverträgen eine Rückstellung bildet, wenn er die ihm daraus zustehenden Rechte aufgibt. Da die Verpächter-GmbH in dem verschiedenen Falle ihren Gesellschaftern an den verpachteten Grundstücken wirtschaftlich gesehen einen Nießbrauch eingeräumt hatte, beruhte der durch die Rückstellung veranlaßte Aufwand auf einer vorweggenommenen und damit vermutlich verdeckten Gewinnausschüttung und nicht auf Verlusten aus den Pachtverträgen.

dessen auch ganz oder überwiegend zu ungünstigeren Bedingungen weitergegeben sein.<sup>395)</sup> Geht das wirtschaftliche Eigentum an der Pachtsache von dem Verpächter auf den Pächter über, so tritt bei dem Verpächter an die Stelle des Buchwertes des verpachteten Wirtschaftsgutes eine Forderung in Höhe des Schätzwertes.<sup>396)</sup> Verluste, die dadurch entstehen, daß die Forderung die Buchwerte unterschreitet oder daß der Pächter seiner Verpflichtung zur Werterhaltung nicht nachkommt, sind wieder im Rahmen der Vermögensbewertung und damit nicht ausschließlich wegen eines schwebenden Geschäfts zu bilanzieren. Die Vermieter oder Verpächter können schwebende Geschäfte nicht berücksichtigen, wenn sie als Einzelkaufleute oder Personengesellschaften anstelle der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nur noch solche aus Vermietung und Verpachtung erzielen, da dann nicht mehr der nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ermittelte Gewinn besteuert wird.<sup>397)</sup>

---

395) Auler, S.23 ff., kann daher nicht gefolgt werden, wenn er schwebende Geschäfte bei Mietverträgen und Pachtverträgen nur anerkennt, wenn sie Handelsobjekte darstellen, z.B. bei einer Lizenzverwertungsgesellschaft.

396) Das wirtschaftliche Eigentum z.B. an einem Grundstück des Verpächters geht nur in Ausnahmefällen auf den Pächter über, etwa wenn ihm ein Erbbaurecht mit einer Restlaufzeit von mehr als 50 Jahren oder gem. RFHE v.4.10.1934 III A 194/34 RStBl 1934 S.1356 ein zeitlich unbeschränktes Erbpachtrecht zusteht, da dann wirtschaftlich gesehen nur noch Rentenschulden vorhanden sind. So Kühl, S.55. An dem vom Verpächter angeschafften Inventar kann der Pächter nur dann das wirtschaftliche Eigentum erhalten, wenn er sich gem. § 587 BGB verpflichtet hat, es nach Ablauf der Pachtzeit im Übernahmezustand zurückzugeben, weil er dann auch das Bestandsrisiko trägt. Dabei ist ebenfalls ein sehr langfristiges Pachtverhältnis voraussetzen, bei dem die Pachtgegenstände mehrmals erneuert werden müssen. Siehe Kühl, S.58/59 und BFHE v.7.3.1957 IV 51/55 II. BStBl 1957 III S.392.

397) Die Vermietung und Verpachtung von Grundbesitz sowie die Verpachtung eines Gewerbebetriebes stellen gem. Abschnitt 15 Abs. 2-4 GewStR 1961 grundsätzlich keinen Gewerbebetrieb dar. Das gilt unter der Voraussetzung, daß sich der Verpächter während der Vertragsdauer nicht über die Verpachtung hinaus betätigt.

Auf der Seite des Mieters, Pächters oder Lizenznehmers ist ebenfalls vorauszusetzen, daß sie weder das ihnen eingeräumte Recht, beispielsweise aufgrund von Abstandszahlungen oder in Höhe einer dafür geleisteten Pauschalabfindung, noch das gemietete oder gepachtete Wirtschaftsgut aktiviert haben.<sup>398)</sup> Damit scheiden auch die Fälle aus, in denen der Pächter die gepachteten Wirtschaftsgüter ersatzweise oder darüber hinausgehend anschafft oder selbst herstellt, weil er den Wertverzehr zu tragen hat. Obwohl diese Pachtobjekte gem. § 588 Abs.2 Satz 2 BGB in das bürgerlich-rechtliche Eigentum des Verpächters übergehen, bleibt der Pächter regelmäßig ihr wirtschaftlicher Eigentümer.<sup>399)</sup> Der aus dem Nutzungsvertrag zu erwartende Verlust kann wie bei den der Beschaffung dienenden schwebenden Lieferungsgeschäften einmal darauf beruhen, daß die Mieten, Pachten oder Lizenzen in vergleichbaren Fällen gesunken sind. Dies erscheint insofern gerechtfertigt, als die sonstige Leistung in Form der Miete, Pacht oder Lizenz wirtschaftlich der Lie-

---

Die mit der Verpachtung eines Gewerbebetriebes verbundene Verwaltungsarbeit darf auch nicht das Ausmaß eines Gewerbebetriebes annehmen. So gem. RFHE v.24.3.1937 VI A 495/36 RStBl 1937 S. 939, nach der angenommen wird, daß der Gewerbebetrieb des Verpächters während der Pachtdauer ruht, soweit es sich um einen Einzelkaufmann handelt.

- 398) z.B.: Bei der Aktivierung des Pachtnutzungsrechtes in Höhe der Bauaufwendungen für ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden sowie für Aufbauten, Umbauten und Einbauten bei den vom Verpächter übernommenen Gebäuden gem. Kühl, S. 92.
- 399) Nach der RFHE v.4.8.1933 VI A 1020/32 Stuw 1933 Nr.694 hat daher der Pächter diese Gegenstände zu aktivieren. Sein wirtschaftliches Eigentum gründet sich bei der Mitverpachtung zum Schätzwert gem. § 587-589 BGB darauf, daß er für die gepachteten Wirtschaftsgüter nicht nur das Bewirtschaftungs- sondern auch das Bestandsrisiko des zufälligen Untergangs und der zufälligen Verschlechterung übernimmt. Siehe auch BDHE v. 19.7.1955 I 149/54 S BStBl 1955 III S.266.

ferung entspricht. Der Nutzungsberechtigte darf damit dem Käufer gleichgestellt werden. Die Rechtslehre bestätigt vereinzelt, daß in solchen Fällen Verluste aus schwebenden Nutzungsverträgen vorwegzunehmen sind.<sup>400)</sup>

Im Gegensatz zum Einkauf von Handelsware ist nur dann zu untersuchen, ob auf der Absatzseite Verluste zu erwarten sind, wenn die genutzten Wirtschaftsgüter regelmäßig oder in einzelnen besonderen Fällen weiterverpachtet oder untervermietet werden. Wie bei den Lieferungsgeschäften kommt es dann auf den jeweils höheren Verlust an.<sup>401)</sup>

Sobald weiterverpachtet oder untervermietet ist, darf dagegen nur noch der aus dem Vertrag mit dem Lizenznehmer zu erwartende Verlust berücksichtigt werden.<sup>402)</sup>

Anstelle der nur sehr selten auftretenden Verluste auf der Absatzseite ist auf Verluste zu achten, die sich ergeben können, wenn das überlassene Wirtschaftsgut nicht mehr oder nur noch wesentlich geringer genutzt wird, als es bei dem Abschluß des Vertrages vorgesehen war. Der Nutzungsberechtigte wird damit so gestellt, als ob er die ihm überlassenen Wirtschaftsgüter selbst angeschafft oder hergestellt hätte.<sup>403)</sup> Das erscheint vertretbar, weil auf ihn das Bewirtschaftungsrisiko übergegangen ist, so daß der Vermieter oder Verpachter deshalb keine Sonderabschreibungen vornehmen darf.<sup>404)</sup> Die Stilllegung oder Unter-

---

400) Siehe Falkenroth, in: BB 1958 S.37. Mietet z.B. ein Konzern der Eisen- und Stahlindustrie Hochseeschiffe für den Import hauptsächlich von Erz und ggf. auch von Kohle sowie für den Export von Stahl- insbesondere von Walzwerkserzeugnissen über einen längeren Zeitraum zu einem festen Preis, der sich infolge eines verstärkten Angebots sowie gesunkener Herstellungskosten ermäßigt hat, dann ist in Höhe des Unterschiedsbetrages für die restliche Vertragsdauer eine Rückstellung zu bilden.

401) So nach den entsprechenden Ausführungen in dieser Untersuchung im Rahmen des Imparitätsprinzips über die Abschläge wegen gesunkener Wiederbeschaffungspreise bei den Vorräten.

402) Auf die entsprechenden Ausführungen im Rahmen der schwebenden Lieferverträge über die Erfolgswirksamkeit schwebender Beschaffungsgeschäfte darf verwiesen werden.

403) Siehe Vellguth, S.115

404) Gubbels, S.67 weist darauf hin, daß Absetzungen für

beschäftigung des gepachteten Unternehmens oder der gemieteten maschinellen Anlagen sowie die nicht mehr wirtschaftliche Ausnutzung einer Lizenz kann auf objektiven Gründen, wie unvorhersehbaren Veränderungen am Absatzmarkt etwa durch einen Modewechsel oder auf subjektiven Ursachen, wie einer Fehleinschätzung der künftigen Entwicklung, insbesondere der erzielbaren Umsätze, beruhen. In dem zuletzt genannten Falle nehmen die Anforderungen an den Nachweis des Verlustes wie bei den Lieferungsgeschäften zu, je näher der Vertragsabschluß an dem Bilanzstichtag liegt, weil davon ausgegangen wird, daß der Kaufmann grundsätzlich weder bewußt noch unbewußt ein verlustbringendes Geschäft abschließt.<sup>405)</sup>

Die Rechtslehre sieht besonders in der unzureichenden wirtschaftlichen Nutzung des Miet- oder Pachtgegenstandes einen Anlaß, Verluste aus schwebenden Geschäften vorwegzunehmen.<sup>406)</sup> Dabei geht sie nicht von den genannten

Abnutzung auch bei einem ganz oder teilweise stillgelegten Betrieb vor allem wegen der wirtschaftlichen Überalterung und der vielfach geringeren Pflege vorzunehmen sind. Das gelte auch für nicht genutzte Gebäude. In der Entscheidung v.18.3.1943 III 16/43 RStBl 1943 S.388 räumte der RFH ein, daß der Teilwert von Maschinen und Geräten, die langdauernd stillgelegt sind, niedriger ist als wenn sie voll genutzt werden. Das gelte auch bei Betriebseinschränkungen, insbesondere bei Kurzarbeit. Eine lediglich unbestimmte Zukunftsentwicklung genügt aber nach der BFHE v.27.6.1957 IV 114/56 U BStBl 1957 III S.301 nicht, um bei der Absetzung für Abnutzung eine wirtschaftliche Nutzungsdauer zugrunde zu legen, die unter der technischen Lebensdauer liegt.

405) Auf Fußnote 366) dieser Untersuchung darf verwiesen werden.

406) Eisenblätter, erwähnt in NWB Fach 17 S.239/40 Mieten für Räume, die in der restlichen Vertragszeit nicht mehr benötigt werden. Siehe ferner Falkenroth, in BB 1958, S.37 sowie Fürst, S.281. Herrmann, Heuer, § 5 EstG Anm.68 nennen als Beispiel einen noch 5 Jahre laufenden Mietvertrag über Maschinen, die stillgelegt werden, weil sie technisch überholt sind sowie eine Hotel-Pension, die infolge geänderter Reiseziele nicht mehr ausreichend belegt werden kann. Ebenso Heuer, in: FR 1957 S.393 und Kühl, S.91. Littmann, §§ 4,5 EstG S.275 ff. führt als mögliche weitere Gründe die Umstellung des Produktionsprogramms

Voraussetzungen aus, weil sie die im Rahmen der Vermögensbewertung zu berücksichtigenden Einbußen nicht eindeutig von den Verlusten unterscheidet, die der Vermieter oder Verpächter ausschließlich aus noch nicht erfaßten Geschäften erwartet. Hat der Pächter sich verpflichtet, die Pachtgegenstände zu erneuern, dann trägt er nicht nur das Bewirtschaftungsrisiko, sondern wie ein wirtschaftlicher Eigentümer auch das Bestandsrisiko. Wirtschaftlich gesehen besteht dann kein wesentlicher Unterschied, ob er die Pachtgüter aktiviert und danach abschreibt oder ob er sich darauf beschränkt, die Abschreibungsbeträge zurückzustellen.<sup>407)</sup> Verluste, die andernfalls aus schwebenden Nutzungsverträgen für sich auszuweisen wären, sind daher in der Rückstellung für die Erneuerung der Pachtgegenstände mitzuerfassen, so daß diese neben den Absetzungen für Abnutzung auch die Teilwertabschreibungen enthält. Dies erscheint insofern gerechtfertigt, als mit dieser Rückstellung ebenfalls für das Risiko vorzusorgen ist, das der Pächter, soweit besonders vereinbart, aus einer Erhöhung der Wiederbeschaffungspreise für die Pachtobjekte zu tragen hat.<sup>408)</sup> Von den weiteren Rückstellungen aufgrund eines Pacht- oder Miet-

---

insbesondere aufgrund von Absatzschwierigkeiten an. Sein Einwand, daß Mieten, z.B. für Maschinen, dann nicht zurückzustellen seien, wenn sie ihrem Nutzen voll erbracht hätten, insbesondere die künftigen Verluste durch vorangegangene Gewinne überdeckt würden, vermag nicht zu überzeugen, da nicht einmal anstelle der realisierten die noch nicht verwirklichten Gewinne mit den unrealisierten Verlusten verrechnet werden dürfen. Nach der BFHE v.25.9.1956 I 122/56 U BStBl 1956 III S.333 müssen bei Dauer-schuldverhältnissen die künftigen Leistungen und Verpflichtungen abgezinst werden.

407) Siehe Kühl, S.59 und 113 ff., der sich auf die BFHE v.19.7.1955 I 149/54 S BStBl 1955 III S.266 stützt. Danach darf der Pächter auch dann Rückstellungen in Höhe der Absetzungen für Abnutzung vornehmen, wenn er sich zu dem kostenlosen Ersatz der gepachteten Wirtschaftsgüter verpflichtet hat.

408) Siehe Kühl, S.116 ff.

vertrages für die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes,<sup>409)</sup> für eine Abtretungsverpflichtung<sup>410)</sup> oder für Instandsetzungen<sup>411)</sup> unterscheidet sich die Rückstellung wegen Verluste aus schwebenden Nutzungsverträgen dadurch, daß es sich bei den zuerst genannten um laufende Aufwendungen handelt. Diese Rückstellungen entsprechen insofern der dynamischen Bilanzauffassung. Daher setzen sie nicht voraus, daß mit ausreichender Wahrscheinlichkeit Verluste zu erwarten sind.

Die bisher behandelten Nutzungsverträge bezogen sich auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Pachtet der Nutzungsberechtigte dagegen auch die Vorräte, so wird regelmäßig vereinbart, daß er bei Pachtende einen gleichen Bestand zurückzugeben hat. Er erwirbt damit das wirtschaftliche Eigentum an den übernommenen Vorräten.<sup>412)</sup> Infolgedessen können bei ihm daraus keine Verluste wegen eines schwebenden Nutzungsvertrages entstehen.

---

409) So gem. RFHE v. 25.2.1941 I 322/40 RStBl 1941 S.308 und BFHE v. 26.6.1951 I 54/51 S BStBl 1951 III S.211.

410) So z.B. wenn der Pächter die von ihm errichteten und angeschafften Betriebsanlagen nach Ablauf des Vertrages unentgeltlich an den Verpächter abtreten muß. Siehe RFHE v.16.9.1930 I A 79 und 80/30 RStBl 1930 S.717 sowie v.30.9.1943 III 48/43 RStBl 1944 S.35. Knebel, S.117 weist darauf hin, daß solche Heimfallverpflichtungen nur noch in beschränktem Maße zulässig sind.

411) Hat der Pächter die Pachtanlagen gem. § 586 Abs.1 BGB instandzusetzen, so darf er gem. RFHE v.22.7.1932 I A 309/32 RStBl S. 832 eine Rückstellung für nachzuziehende Reparaturen bilden. Das gilt nach der BFHE v.14.3.1958 III 306/56 S BStBl 1958 III S. 274 ff. grundsätzlich auch für Mietverträge.

412) Siehe Kühl, S.59, gestützt auf RFHE v.26.1.1937 I A 111/36 RStBl 1937 S. 503. Der Pächter hat deshalb die gepachteten Vorräte zu aktivieren.

b) Die schwebenden Geschäftsbesorgungsverträge

Die sonstigen Leistungen beruhen neben den Nutzungen vielfach auf Geschäftsbesorgungen, die bei den Unternehmen überwiegend auf der Absatzseite sowie meist in Form von Handelsvertreter- und von Kommissionsverträgen auftreten.<sup>413)</sup> Der Unternehmer hat Verluste, die ihm beispielsweise dadurch entstehen können, daß er einen Handelsvertreter veranlaßte, sich bei einem Unternehmen oder einer Behörde im Ausland um einen Auftrag zu bemühen, ohne daß ein Erfolg erzielt werden konnte, oder daß er einem Kommissionär Ware sandte, die dieser wegen Qualitätsmängel nicht absetzte, in Verbindung mit den Lieferungsgeschäften zu beurteilen, die damit angebahnt wurden. In dem zuerst genannten Falle ist ein Verlust in Höhe der Auslagen vorwegzunehmen, die dem Handelsvertreter bereits entstanden sind, die er aber noch nicht abgerechnet hat.<sup>414)</sup> Dabei ist vorauszusetzen, daß dieser Verlust, gemessen an dem auszuweisenden Gesamterfolg, wesentlich ist.<sup>415)</sup> Andernfalls wären die an den Vertreter zu erstattenden Anlagen als nicht aktivierungsfähige Vertriebskosten passiv abzugrenzen. So ist auch zu verfahren, wenn der Unternehmer sich noch vor dem Bilanzstichtag entschieden hat, ein von dem Vertreter vermitteltes Geschäft nicht auszuführen. Der dem Vertreter trotzdem zustehende Provisionsanspruch darf dann noch

---

413) So Denecke, in: BGB-RGRK, § 675 BGB Anm.1 und Gramm, in: Palandt, § 675 BGB Anm.2 b.

414) Dazu können noch zu erwartende Honorare für Sachverständige treten, wenn diesen bei dem Angebot aufgrund der Ausschreibung eines Bauvorhabens z.B. die statistische Berechnung übertragen wurden.

415) Das hat hier genauso zu gelten wie es bei den bereits behandelten Lieferungsgeschäften zum Begriffsmerkmal der rechtlichen Bindung erwähnt wurde.

nicht fällig geworden sein.<sup>416)</sup> In dem zweiten Falle müssen die Kosten, die dem Kommissionär wegen der vergeblichen Lagerung zu vergüten sind und die sich auf den Versand sowie gegebenenfalls auf die Rücknahme gründen, bei der Bewertung des Kommissionslagers erfaßt werden. Damit handelt es sich nicht um einen Verlust aus einem schwebenden Geschäftsbesorgungsvertrag.

Der wirtschaftliche Zusammenhang mit den Liefergeschäften ist auch zu beachten, sofern diese zwar abgeschlossen sind, aber zu erwarten ist, daß sie nicht ausgeführt oder sich nicht wie vertraglich vorgesehen abwickeln werden.<sup>417)</sup> Es kommt daher stets auf den Gesamtverlust an, der aus den wirtschaftlich miteinander verbundenen Geschäften droht.

Dem Handelsvertreter oder dem Kommissionär können Verluste aus einer Tätigkeit für den Unternehmer entstehen, wenn seine Aufwendungen nicht oder nicht vollständig durch die ihnen gegenüberstehenden erzielbaren Entgelte, meist in Form einer Umsatzprovision, gedeckt werden. Rechnet der im eigenen oder fremden Namen handelnde Vertreter seine Kosten dem einzelnen Auftrag zu, dann sind diese nach der Rechtsprechung regelmäßig zu aktivieren, weil sie ein selbständiges Wirtschaftsgut darstellen.<sup>418)</sup>

---

<sup>416)</sup> So gem. § 87a Abs.3 HGB. Auf die entsprechenden Ausführungen zu dem Realisationsprinzip in dem Abschnitt über die Gewinnverwirklichung bei den anderen Arten von Geschäften darf verwiesen werden.

<sup>417)</sup> In der RFHE v.24.3.1943 VI 318/42 RStBl 1943 S.449/50 wurde darauf hingewiesen, daß bei dem Geschäftsherrn der Agenturvertrag und das Lieferungs-geschäft nicht in zwei voneinander getrennte wirtschaftliche Vorgänge zerlegt und dementsprechend getrennt beurteilt werden dürfen.

<sup>418)</sup> Der BFH hielt dies in der Entscheidung v.25.8.1955 IV 510/53 U BStBl 1955 III S.307 besonders dann für erforderlich, wenn dem Handelsvertreter für ein einzelnes Geschäft ein sehr hoher Aufwand entsteht, so z.B. bei der Vermittlung von Geschäften in außer-europäischen Gebieten. Er hielt es für vertretbar, solche Aufwendungen nicht zu aktivieren, soweit sie im Rahmen einer größeren Geschäftsreise nur anteilig

Der zu erwartende Verlust ist infolgedessen im Rahmen der Vermögensbewertung vorwegzunehmen. Im Gegensatz zu den Lieferungsgeschäften endet der Schwebezustand mit dem Abschluß des Kaufvertrages, weil dann die darauf gerichtete Vermittlungstätigkeit abgeschlossen ist und die damit verbundenen Kosten entstanden sind.<sup>419)</sup> Die Verluste müssen daher aus bindenden Angeboten drohen, ohne daß bereits aktivierungsfähige oder laufende Aufwendungen angefallen sind. Das erscheint nur dann denkbar, wenn der Vertreter seinen Besuch vor dem Bilanzstichtag angemeldet oder mindestens nachweisbar fest geplant sowie im neuen Geschäftsjahr auch durchgeführt hat, obwohl er damit rechnen mußte, daß er keinen oder nur einen Auftrag bekommen würde, dessen Vergütung die Kosten nicht deckt. Die Höhe des Verlustes richtet sich dann nach dem tatsächlichen Geschäftsablauf nach dem Abschlußzeitpunkt. Solche Verluste nehmen der Handelsvertreter oder der Kommissionär beispielsweise in Kauf, wenn sie neue Kunden gewinnen wollen.

---

auf das vermittelte Geschäft entfallen und dadurch das auszuweisende Gesamtergebnis nicht wesentlich beeinflußt wird. Daher bestehe kein Aktivierungswahlrecht. Der BFH ist infolgedessen nicht der Ansicht des FG gefolgt, daß sich Aufwendungen, die mit dem einzelnen Geschäft unmittelbar zusammenhängen, nicht mit den Herstellungskosten eines industriellen Fertigungsprozesses vergleichen lassen.

419) Trägt der Handelsvertreter das Risiko, daß der Kunde die bestellte Lieferung nicht abnimmt, weil sein Provisionsanspruch gem. § 87 Abs. 1 HGB erst entsteht, wenn der Unternehmer das Geschäft ausgeführt hat, oder muß er bei Abonnementaufträgen Ersatz leisten, falls der Kunde vor Ablauf einer Gewährleistungszeit abspringt, dann liegt bei ihm ebenfalls vom Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ab kein schwebendes Geschäft mehr vor. Der Schwebezustand endet auch, wenn die bereits angefallenen Kosten nicht aktiviert werden müssen, weil sie sich als laufende Aufwendungen auf den Gesamterfolg ausgewirkt haben. Nach den gleichen Grundsätzen ist auch eine etwaige Delkredere-Haftung des Handelsvertreters zu beurteilen, weil er daraus erst in Anspruch genommen werden kann, wenn sein Erfolg als verwirklicht anzusehen ist. Die Schwebezeit läuft damit stets ab, bevor sich das Ergebnis nach den in dieser Untersuchung bereits behandelten Grundsätzen (Real-

Im Ergebnis läßt sich feststellen, daß schwebende Geschäfte bei den Geschäftsbesorgungsverträgen sowohl auf der Seite des Auftraggebers als auch auf der des Beauftragten nur in Ausnahmefällen auftreten können, die seltener als bei den Lieferungsgeschäften vorkommen dürfen. Die Rechtsprechung und ihr folgend die Rechtslehre nehmen bei dem Handelsvertreter auch dann schwebende Geschäfte an, wenn ein Vertrag abgeschlossen ist, aber noch nicht geliefert wurde, auch soweit Kosten angefallen sind.<sup>420)</sup> Demgegenüber ist vorzusetzen, daß ein Verlust droht, der nicht bei der Bewertung des Vermögens berücksichtigt werden kann oder der sich noch nicht über den laufenden Aufwand auf den Gesamterfolg ausgewirkt hat. Ebensowenig kann der mehrfach in der Rechtsprechung

---

sationsprinzip) verwirklicht hat.

- 420) So BFHE v.25.8.1955 IV 510/53 U BStBl 1955 III S.307 bei Geschäften, für die dem Handelsvertreter bereits Aufwendungen entstanden waren. In den nachstehenden Entscheidungen bezeichnete der BFH solche Geschäfte als schwebend, die abgeschlossen, aber von dem Geschäftsherrn noch nicht ausgeführt waren: v.12.3.1954 I 135/53 S BStBl 1954 III S.149 und v.18.3.1954 IV 515/53 U BStBl 1954 III S.157, in der sich der IV. Senat auf das vorgenannte S-Urteil des I. Senats beruft, sowie v. 29.11.1956 IV 206/55 U BStBl 1957 III S.234 u. v. 25.2.1958 I 244/56 U BStBl 1958 III S.168. Die zuletzt genannte Entscheidung bezieht sich unter Berufung auf das davor stehende Urteil auf eine als Schiffsmakler auftretende Kommissionär-OHG.

Auf der Seite des Geschäftsherrn hatte schon der RFH unter diesen Voraussetzungen in der Entscheidung v.24.3.1943 VI 318/42 RStBl 1943 S.449 ein schwebendes Geschäft angenommen. Dem folgt Tomfohrde, S.161/62. Hermann; Heuer, § 5 EStG Anm.57 Stichwort: Provisionen, schließen sich der BFHE I 135/53 v. 12.3.1954 BStBl 1954 III S. 149 an, ebenso Bader, Anmerkung zu der BFHE v.12.3.1954 I 135/53 S. v. 12.3.1954 I 137/53 u. v.18.3.1954 IV 515/53 U BB 1954 S.368, u. Littmann, §§ 4,5 EStG Tz 209-212 sowie Vellguth, S.121-123 u. Werninger, S.70. Mutze, S.180/81 erkennt wie Waldner, in: BB 1961 S.401 die Ansicht der Rechtsprechung über den Begriff des schwebenden Geschäfts an.

geäußerten Ansicht gefolgt werden, daß die Verpflichtung des Unternehmers zur Ausgleichszahlung, wenn er den Handelsvertretervertrag löst, auf einem schwebenden Geschäft beruht,<sup>421)</sup> denn damit wird kein Verlust vorweggenommen.

c) Die schwebenden Darlehnesverträge

Außerhalb des Stromes von Sach- und von Dienstleistungen, der ein Unternehmer durchzieht sowie der dadurch ausgelösten Zahlungsvorgänge empfängt es ausschließlich zur Finanzierung Geldleistungen oder gibt solche ab. Diesen Leistungen liegen regelmäßig Darlehensverträge in den verschiedensten Erscheinungsformen zugrunde,<sup>422)</sup> wenn auf der Einnahmenseite von der Eigenkapitalzufuhr abgesehen wird.<sup>423)</sup> Als Darlehen sind wirtschaftlich gesehen auch Kredite zu beurteilen, die

---

421) Siehe BFHE v.4.2.1958 I 326/56 U BStBl 1958 III S. 110 u. das sich darauf beziehende BFH-Urteil v. 21.4.1959 I 129/58 U in: BB 1959 S. 842 sowie v. 1.3.1960 I 141/59 U BStBl 1960 III S.208. Der BFH hat mit der Begründung, daß die Ansprüche u. Verpflichtungen des Unternehmers bis zum Ablauf des Vertrages grundsätzlich kein Mißverhältnis erwarten ließen, weil die Ausgleichszahlung das Entgelt für den neugeworbenen Kundenstamm darstelle, dafür keine Rückstellung zugelassen. So ebenfalls die Entscheidung des FG Hannover v.21.6.1956 III Kö. 11/56 EFG S.336/37. Auch aus der Sicht des Handelsvertreters ist der BFH in dem Urteil v.22.10.1959 IV 118/59 S BStBl 1960 III S.21 zu dem gleichen Ergebnis gekommen. Von der Rechtslehre ist, soweit sie den Ausgleichsanspruch auf ein schwebendes Geschäft zurückführt, statt vieler Werninger, S.282 zu nennen.

422) Nach Wilde, in: BGB-RGRK, § 607 BGB Anm. 7-19 z.B. Abzahlungsdarlehen, öffentliche Aufbau- oder Wohnungsbaudarlehen, Baugelddarlehen, Mieterdarlehen, Brauereidarlehen, Spareinlagen bei Kreditinstituten, partiarische Darlehen, Pfandbriefdarlehen, Wertpapierdarlehen. Dazu können Akzept- u. Rembourskredite, hypothekarisch gesicherte private Darlehen u. unter bestimmten Voraussetzungen auch Anleihen zu zählen sein.

423) Inwieweit Gesellschaftsverträge zu schwebenden Geschäften führen können, wird im übernächsten Abschnitt untersucht.

das Unternehmen in Verbindung mit Sach- und mit Dienstleistungen bei den Zulieferern in Anspruch nimmt oder den Kunden gewährt.<sup>424)</sup> Bei einer Personengesellschaft können fortgesetzte und damit längerfristige Kredite, die Gesellschaftler ihr einräumen, als Einlagen zu beurteilen sein.<sup>425)</sup>

Auf der Seite des Darlehensgebers reicht die Schwebezeit nur von der Zusage, die einen Vorvertrag darstellt, bis zur Auszahlung, durch die der Vertrag erst zustandekommt,<sup>426)</sup> denn sobald eine Darlehensforderung ausgewiesen ist, wirken sich die drohenden Bestandsverluste sowie Zinseinbußen darauf im Zuge der Vermögensbewertung aus.<sup>427)</sup> Wegen eines Darlehensversprechens können Verluste grundsätzlich nicht drohen, weil es im Zweifel widerrufen werden kann, wenn sich die Vermögensverhältnisse des künftigen Darlehensnehmers so wesentlich verschlechtern, daß die Rückzahlung und Verzinsung gefährdet wird.<sup>428)</sup> Eine Ausnahme wäre nur denkbar, wenn ein Kredit in ausländischer Währung versprochen wurde und sich der Wechselkurs der inländischen Währung in der Zeit zwischen der Zusage und der Hingabe verschlechtert hat.

---

424) Hierzu darf auf die Ausführungen zu dem Imparitätsprinzip bei den anderen Vermögensteilen und bei den Verbindlichkeiten verwiesen werden.

425) Siehe BFHE v.14.6.1961 I 37/60 U BStBl III S.123. Danach stellen Darlehen, die auf Warenlieferungen eines Gesellschafters zurückgehen, Einlagen dar, wenn sie nicht mehr als kurzfristig angesehen werden können u. die fortgesetzte Kreditinanspruchnahme eine wesentliche finanzielle Grundlage der Gesellschaft bildet, so daß dafür letztlich das Gesellschaftsverhältnis maßgebend ist.

426) Darin zeigt sich, wie in dem Abschnitt über das Imparitätsprinzip bei den anderen Vermögensteilen und bei den Verbindlichkeiten bereits dargestellt wurde, daß es sich bei dem Darlehen um einen Realvertrag handelt.

427) Auch darauf wurde in dem Abschnitt über das Imparitätsprinzip bei den anderen Vermögensteilen und bei den Verbindlichkeiten näher eingegangen.

428) Wilde spricht in: BGB-RGRK a.a.O., § 160 BGB Anm. 5 von einer *clausula rebus sic stantibus*.

Auf der Seite des Kreditnehmers lassen sich die Darlehensverträge weitgehend mit den Pachtverträgen vergleichen, bei denen dem Pächter das wirtschaftliche Eigentum an den Pachtgegenständen, etwa den Vorräten, eingeräumt wird,<sup>429)</sup> da der Darlehensnehmer das empfangene Kapital einerseits nutzen darf, andererseits seinen Wert erhalten muß. Entspricht deshalb der Zins weitgehend der Pacht, dann sind die zinslosen Darlehen außer Betracht zu lassen, denn dem Nutzungsberechtigten kann kein Verlust entstehen, soweit er das ihm überlassene Objekt unentgeltlich für eigene Rechnung bewirtschaften darf.

Eine wesentliche Verlustmöglichkeit kann darin liegen, daß der Zinssatz für vergleichbare Kredite nach Abschluß des auch für den künftigen Kreditnehmer bindenden Darlehensvorvertrages oder während der Laufzeit des Darlehens nachhaltig wesentlich unter den vereinbarten, gleichbleibenden Zinsfuß sinkt.<sup>430)</sup>

Nach den am Bilanzstichtag gegebenen Verhältnissen muß dann für eine längere Zeit nicht damit zu rechnen sein, daß sich der für entsprechende Darlehen geltende Zinssatz dem vertraglich vereinbarten wieder angleicht. Außerdem muß das Darlehen erst nach einem längeren Zeitraum oder innerhalb eines solchen zurückzuzahlen sein. Dem steht nicht entgegen, daß der Darlehensnehmer den Kredit gewinnbringend einsetzt. Nur wenn dies eindeutig nachgewiesen werden kann, etwa bei einer vertraglich festgelegten Verwendung für ein bestimmtes größeres Investitionsobjekt, dessen Wirtschaftlichkeit gesondert überwacht wird, wäre ein Wahlrecht einzuräumen.<sup>431)</sup>

---

429) Daß wirtschaftlich gesehen die Kapitalnutzung im Vordergrund steht, wurde in dem Abschnitt über das Imparitätsprinzip bei den anderen Vermögensteilen und bei den Verbindlichkeiten bereits erläutert. Wegen des wirtschaftlichen Eigentums, das der Pächter an den mitgepachteten Vorräten erwirbt, wird auf die in Fußnote 412) wiedergegebenen Fundstellen verwiesen.

430) Siehe Falkenroth, in: BB 1958 S.37.

431) Dieses Wahlrecht würde der Möglichkeit entsprechen, daß bei den nicht auftragsgebundenen Warenvorräten

Eine weitere Verlustquelle kann sich zeigen, wenn aufgrund der Lage am Abschlußstichtage mit ausreichender Sicherheit vorauszusehen ist, daß der in Anspruch genommene Kredit längere Zeit ungenutzt bleiben wird.<sup>432)</sup> Dabei muß unterstellt werden, daß der Kredit nicht zurückgezahlt werden darf, bevor die Vertragsdauer abgelaufen ist. Der Grund für solch eine finanzielle Fehldisposition kann beispielsweise darin liegen, daß davon abgesehen wird, ein Investitionsvorhaben durchzuführen oder daß der zum zusätzlichen Einkauf eines bestimmten größeren Warenpostens benötigte Kredit wesentlich früher als vorausgeschätzt frei wird, weil sich der Absatz günstiger als erwartet entwickelte. Mit diesem Darlehen muß sich kein anderer Finanzbedarf decken lassen können, so daß es zu einer nachweislich sowohl gegenwärtigen als auch künftigen Überliquidität führt. Diese Voraussetzung wird nur selten erfüllt sein, da vielfach in der Weise umgeschuldet werden kann, daß Kredite der Zulieferer abgebaut werden, um in verstärktem Maße Barzahlungsnachlässe in Anspruch zu nehmen. Wird der Kredit lediglich verspätet für eine Investition im Anlagevermögen eingesetzt, dann entsteht kein Verlust, weil die dadurch bedingte Zinsmehrbelastung zu den aktivierungspflichtigen Neben-

---

davon abgesehen wird, auf die Wiederbeschaffungspreise herunterzugehen, wenn trotz vorsichtiger Beurteilung der Lage u. Entwicklung des Absatzmarktes nicht mit Veräußerungsverlusten zu rechnen ist. Auf die Ausführungen im Rahmen des Imparitätsprinzips über die Abschläge wegen gesunkener Wiederbeschaffungskosten bei den Vorräten sowie zu der Erfolgswirksamkeit schwebender Absatzgeschäfte darf verwiesen werden.

432) So gem. Heuer, in: FR 1957 S.394 u. Falkenroth, in: BB 1958 S.37 sowie Littmann, §§ 4,5, EStG Tz 218 u. Herrmann, Heuer, § 5 EStG Anm.68. Der Auffassung Eisenblätters, in: NWB Fach 17 S.240, daß nach dem Grundsatz der dynamischen Bilanzauffassung nur der auf das abgeschlossene Geschäftsjahr entfallende Verlust berücksichtigt werden dürfe, kann nicht gefolgt werden, weil nach dem Imparitätsprinzip mit Hilfe des Begriffs "Schwebendes Geschäft" Verluste vorwegzunehmen sind, die sich erst nach dem Bilanzstichtag verwirklichen.

kosten gehört. Die nicht durch bestimmte Finanzierungsquellen hervorgerufenen rentabilitätsmäßigen Nachteile einer zu starken Liquidität stellen dagegen eine Folge des allgemeinen Unternehmerwagnisses dar, für das in der Bilanz nicht durch Rückstellungen vorgesorgt werden darf, weil es aus dem Gewinn zu decken ist.

Gibt der Kreditnehmer das zu einem festen Zinssatz aufgenommene Darlehen unmittelbar gegen einen variablen Zins weiter, weil er sich beispielsweise nach dem Diskontsatz der Bundesbank richtet, und sinkt der Aktivzinssatz voraussichtlich nachhaltig unter den entsprechenden Passiv-Satz zuzüglich der anteiligen Verwaltungskosten, dann sind ebenfalls Verluste zu erwarten. Die Kreditinstitute befassen sich zwar vielfach mit der zweckgebundenen Weiterleitung von Finanzierungsmitteln, doch kommen bei ihnen solche mehr spekulativen Vereinbarungen nur selten vor.

Die Verluste aus schwebenden Darlehensverträgen erhöhen nicht den Ausweis der Darlehensverbindlichkeiten, weil darunter nur die Rückzahlungsbeträge zu erfassen sind. Statt dessen müssen sie zusammen mit den Verlusten aus anderen schwebenden Geschäften zurückgestellt werden. Da sich diese Zinsverluste auf einen längeren Zeitraum erstrecken, dürfen sie mit dem Barwert passiviert werden,<sup>433)</sup> soweit damit zu rechnen ist, daß er aus den künftigen Erträgen aufgezinnt werden kann.

Auch bei den Darlehensverträgen sind die Verluste aus schwebenden Geschäften von denen zu unterscheiden, die bei der Bewertung des Darlehens zu berücksichtigen sind. So vermindert sich bei dem Kreditgeber der Wertansatz seiner Darlehensforderungen, wenn der Kreditnehmer in einer ausländischen Währung zurückzahlen muß, deren Wechselkurs sich gegenüber der inländischen verbessert hat sowie falls bei einem Spekulationsgeschäft die

---

433) Siehe Heuer, Gerhard, a.a.O., in: FR 1957 S. 393.

Börsen- oder Marktpreise gestiegen sind.<sup>434)</sup> Bei dem Kreditnehmer stellt die Darlehensverbindlichkeit eine wirtschaftliche Last und damit ein passives Wirtschaftsgut dar, auf das die Grundsätze der Vermögensbewertung sinngemäß umgekehrt anzuwenden sind.<sup>435)</sup> Der Wertansatz für die Darlehensverbindlichkeit ist daher entsprechend heraufzusetzen, wenn sich bei einer Valutaschuld der Wechselkurs für die inländische Währung verschlechtert oder falls bei einem Spekulationsgeschäft die Börsen- oder Marktpreise gesunken sind.<sup>436)</sup> Ein Verlust aus einem schwebenden Geschäft liegt ebenfalls nicht schon deshalb vor, weil der Kreditnehmer ein Disagio oder Damnum zu tragen hat, denn dabei handelt es sich um einen Zusatzzins.

---

<sup>434)</sup> In einem Spekulationsgeschäft kann wirtschaftlich die Gewährung eines Kredits liegen, auch wenn es rechtlich in der Gestalt von Kaufverträgen auftritt. Bei einem Reportgeschäft entsteht auf der Seite des Kreditgebers ein Verlust, soweit die Ware zu dem vorher fest vereinbarten Preis zurückverkauft wird und der Börsen- oder Marktpreis darüberhinaus gestiegen ist. Genauso verhält es sich bei einem Kostgeschäft über Wertpapiere, falls der Börsenkurs über dem Preis liegt, zu dem der Hereinnehmer zurückübertragen muß. In beiden Fällen kann sich der Darlehensgeber entgegen seiner Baisse-Erwartung nur zu einem höheren Preis eindecken, als er bei dem Verkauf erzielt. Auf die wirtschaftliche Beurteilung der Spekulationsgeschäfte im Rahmen der Ausführungen über das Impatitätsprinzip bei den anderen Vermögensteilen und bei den Verbindlichkeiten sowie die dort angegebene Rechtsprechung darf verwiesen werden.

<sup>435)</sup> Der BFH hat u.a. in der Entscheidung v. 26.6.1951 I 54/51 S BStBl 1951 III S.211 die wirtschaftliche Last als ein passives Wirtschaftsgut bezeichnet.

<sup>436)</sup> Bei einem Reportgeschäft entsteht dem Darlehensnehmer ein Nachteil, wenn er die Ware zu einem Preise zurückkaufen muß, der über dem Börsen- oder Marktpreis liegt. Das gilt bei einem Kostengeschäft entsprechend für den Hereingeber. Der Spekulationsverlust erklärt sich daraus, daß anstelle der erwarteten Hausse eine Baisse eingetreten ist. Der Verlust zeigt sich erst, wenn von dem Mehrbetrag, den der Kreditnehmer aufwenden muß, die Zinsen in angemessener Höhe abgesetzt werden.

In der Rechtsprechung wurde mehrfach betont, daß die Darlehen zusammen mit den Geschäften, insbesondere etwaigen Kaufverträgen, beurteilt werden müssen, mit denen sie wirtschaftlich verbunden sind.<sup>437)</sup> Im Gegensatz zu der Rechtslehre<sup>438)</sup> ist bei einem schwebenden Kreditgeschäft auf der Seite des Kreditnehmers nicht nur vorauszusetzen, daß ein Darlehen ausgezahlt sowie die Laufzeit noch nicht beendet ist, sondern es muß objektiv gesehen auch ein Verlust zu erwarten sein, der auf einer zu hohen Zinsbelastung beruht.

d) Die schwebenden Ergebnisabführungsverträge

Schwebende Geschäfte im Sinne der Grundsätze ordnungsmaßiger Buchführung können auch bei den Ergebnisabführungsverträgen auftreten. Solche Vereinbarungen sind steuerlich zulässig zwischen dem Oberunternehmen, das aus einem Einzelkaufmann, einer Personen- oder einer

---

437) Siehe BFHE v.9.10.1956 I 207/55 U BStBl 1956 III S. 382 nach der ein verunglücktes Darlehen gem. § 7 c EStG nicht abgezinst werden darf, weil dem der Vorteil gegenüberstand, daß die Belegschaft an den Betrieb gebunden wurde. In dem Urteil v. 20.9.1960 I 83/60 BB 1960 S.1234 hat der BFH diese Auffassung bekräftigt. Dagegen wendet sich in einer Anmerkung Labus, BB 1960, S.1234 f. mit dem Hinweis, daß solch ein Ausgleich von Vorzügen und Nachteilen den Grundsatz der Einzelbewertung verletzen würde. Darauf läßt sich erwidern, daß die Darlehen ebensowenig losgelöst von den Hauptgeschäften beurteilt werden dürfen, mit denen sie wirtschaftlich verbunden sind, wie bei den Lieferungsgeschäften der im Rahmen des Niederstwertprinzips bei den Abschlägen von den Vorräten wegen gesunkener Wiederbeschaffungskosten mit behandelte Zusammenhang zwischen der Beschaffung und den darauf beruhenden Absatzmöglichkeiten außer acht gelassen werden darf. Auf die BFHE v.14.1.1958 I 185/57 U BStBl 1958 III S.75 wegen der "unentgeltlichen" Gebrauchsüberlassung von Mobiliar durch eine Brauerei an die durch Bierlieferungsverträge gebundenen Gastwirte und vom 17.3.1959 I 207/58 BStBl 1959 III S. 320 über die zinslosen Darlehen der Brauereien an ihre Abnehmer, auf die in Fußnote 348) eingegangen wurde, darf hingewiesen werden.

438) Anstelle vieler ist auf Vellguth, S.116-118 hinzuweisen.

Kapitalgesellschaft bestehen kann, und dem Organ, bei dem es sich um eine Kapitalgesellschaft handeln muß.<sup>439)</sup> Aufgründdessen darf das Organ sein Ergebnis unmittelbar an den Organträger abführen, so daß seine Gewinne nicht doppelt besteuert werden und seine Verluste, statt vorgetragen zu werden, gegen die Gewinne des Oberunternehmens aufzurechnen sind. Dabei wird vorausgesetzt, daß die Organgesellschaft nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in den Organträger eingegliedert ist.<sup>440)</sup>

Weicht das Geschäftsjahr des Organträgers (z.B. vom 1.1. bis zum 31.12.1961) von dem des Organs (z.B. vom 1.4.1961 bis zum 31.3.1962) ab, dann fällt der Verlust des Organs für die Zeit von dem Beginn seines Abrechnungszeitraumes bis zum Bilanzierungsstichtag des Organträgers (vom 1.4. bis zum 31.12.1961) in das von dem zuletzt Genannten abzuschließende Geschäftsjahr (1.1. - 31.12.1961). Der Organträger hat den noch nicht realisierten und daher vorerst nur drohenden Verlust insoweit vorwegzunehmen, obwohl die Organgesellschaft ihren gesamten Jahresverlust erst zum Ende ihres Geschäftsjahres (31.3.1962) und damit im Laufe des bei dem Organträger nachfolgenden Abrechnungszeitraumes (1.1.-31.12.1962) übergeben kann, der dann bei diesem als verwirklicht anzusehen ist.<sup>441)</sup> Dieser

---

439) Siehe Krollmann, KSt-Kommentar, § 7 KStG Anm. 25 f.

440) So nach dem Erlaß des FM NRW v. 23.10.1959 S. 2526a-4640/59 VA 2 betr. körperschaftsteuerrechtliche und gewerbesteuerrechtliche Behandlung von Organisationsformen BStBl 1959 II S.161 I. Allgemeines. Zwischen einer nur geschäftsleitenden Holding u. ihren Beteiligungsgesellschaften wird daher nach Gruss, in BB 1960 S.281 steuerlich keine Organschaft anerkannt.

441) Siehe BFHE v.5.11.1957 I 163/56 U BStBl 1958 III S. 24, nach der bei der Untergesellschaft (GmbH) in dem Wirtschaftsjahr 1.1.-31.12-1952 ein Verlust von rd. TDM 89 entstand, der von der Obergesellschaft (KG), deren Wirtschaftsjahr v.1.10.1951 bis zum 30.9.1952 lief, mit TDM 60 zum 30.9.1952 vorweggenommen wurde. So auch Blümich, Klein, Steinbring, § 1 KStG Anm. 63 Ziff. 15 u. Hoffmann, in: BB 1956, S.266. Die zeitliche Zurechnung des Verlustes bei dem Organträger entspricht dem in Fußnote 440) wiedergegebenen Organschaftserlaß des FM NRW Abschnitt IV, Einzelfragen Nr. 5.

gesamte Jahresverlust ist dem Organträger regelmäßig bekannt, bevor er seine Bilanz für den abgelaufenen Abrechnungszeitraum aufstellt.<sup>442)</sup> Er rechnet sich diesen Verlust im allgemeinen zeitanteilig zu. Dabei wird angenommen, daß der Verlust dem Organ in den einzelnen Monaten in gleichen Raten entstanden ist. Statt dessen kann auch davon abgesehen werden, daß der Verlust dem Umsatz entsprechend zugenommen hat.<sup>443)</sup> Wie sich der Jahreserfolg tatsächlich entwickelt hat, läßt sich nur feststellen, wenn jeder ausgelieferte Auftrag nachkalkuliert wird. Das setzt eine Auftragsfertigung für ausschließlich größere Objekte voraus.

Der Ergebnisführungsvertrag wird rechtlich erst wirksam, wenn ihm die Aktionäre der Organ-Aktiengesellschaft mit einer Mehrheit zugestimmt haben, die notwendig ist, um die Satzung zu ändern.<sup>444)</sup> Ähnlich verhält es sich unter bestimmten Voraussetzungen bei einer Organ-Gesellschaft mit beschränkter Haftung.<sup>445)</sup> Der Vertrag beruht

---

442) So verhielt es sich im Falle des in Fußnote 441) genannten BFH-Urteils v.5.11.1957 I 163/56 U BStBl 1958 III S.24 .

443) In beiden Fällen handelt es sich um Schätzungen, die nach der in Fußnote 440) behandelten BFHE v.5.11.1957 I 163/56 U BStBl 1958 III S. 24 zulässig sind.

444) Krollmann, § 7 KStG Anm.8 weist auf § 256 AktG hin. Danach muß wie bei einer Satzungsänderung gem. § 146 Abs.1 AktG eine Mehrheit von 3/4 des bei der Be-schlußfassung vertretenen Grundkapitals zustimmen, wenn nach dem Ergebnisausschließungsvertrag allein oder im Zusammenhang mit anderen Verträgen mehr als 3/4 des gesamten Gewinns abzuführen ist, Schultze-Schlutius, S.103 betont dazu, daß es im Steuerrecht nicht auf die Rechtswirksamkeit von Verträgen, sondern auf das tatsächliche Handeln ankommt.

445) Bei der GmbH ist der Gewinn gem. § 29 Abs.2 GmbH-Ges. nach dem Verhältnis der Geschäftsanteile zu verteilen. Soll aufgrund des Ergebnisabführungsvertrages ein anderer Maßstab gelten, dann muß gem. § 29 Abs.2 GmbH-Ges. der Gesellschaftsvertrag geändert werden. Dazu bedarf es gem. § 53 Abs.2 GmbH-Ges. nicht nur einer gerichtlichen oder notariellen Beurkundung sondern auch einer Mehrheit von 3/4 der abgegebenen Stimmen. Verschlechtern sich bei einem Teil der Gesellschafter die Ansprüche aus dem Gewinnbezugsrecht z.B. bei einer Minderheit, so werden diese Gesellschafter dann im Zweifel zustimmen müssen. Siehe

damit wie die Satzung oder der Gesellschaftsvertrag des Organs selbst auf den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zwischen diesem und dem Organträger.<sup>446)</sup> Diese Beziehungen wirken sich in der Bilanz des Organträgers auf den Ausweis der Beteiligungen aus. Deren Wertansatz bleibt von dem vorweggenommenen Verlustanteil unberührt,<sup>447)</sup> denn der Organträger ist beispielsweise nicht verpflichtet, den Verlust soweit zu aktivieren, wie der Buchwert

---

Scholz, § 29 GmbH-Ges. Anm.11. Schmidt, betont in: Hachenburg, § 29 GmbH-Ges. Anm.22, daß es im GmbH-Ges. keine dem § 256 Akt-Ges. entsprechende Vorschrift gäbe, doch falle der Gewinnabführungsvertrag regelmäßig unter die Geschäfte, für welche die Geschäftsführung nach der Satzung die Zustimmung der Gesellschafter einzuholen habe. Nach § 49 Abs.2 GmbH-Ges. sei dann eine Gesellschafterversammlung einzuberufen. Diese Versammlung könne aber die einmal, begründeten Rechte Dritter auf einen Anteil am Gewinn nicht beseitigen. - Sandkaulen, S.20 ff. vertritt die Ansicht, daß die Gewinn- und Verlustausschlußvereinbarung bei einer GmbH unter den gleichen Bedingungen abzuschließen sei, wie bei einer AG, weil sie sich auf die in der Minderheit beteiligten Gesellschafter ungünstiger auswirken könne als bei der Verschmelzung einer GmbH mit einer AG, für die gem. § 249 Abs. 3 AktG Entsprechendes gelte. Dabei stützt er sich auf Duden, in: BB 1957 S. 49 ff.

446) Sandkaulen, S.17 bezeichnet die Gewinn- und Verlustausschließungsvereinbarung als einen gemischt schuld- u. gesellschaftsrechtlichen Vertrag. Er beruft sich dabei auf das gemeinschaftliche Gutachten des Deutschen Industrie- und Handelstages und des Bundesverbandes der Deutschen Industrie v.6.8.1956 über die steuerliche Behandlung der "Dividendengarantie" im Rahmen einer steuerlich anerkannten Organschaft mit Gewinnabführungsvereinbarung in: Sonderbeilage zu Heft 14/1957 des BB, S. 9 sowie auf Flume, DB 1956 S. 455. Nach Sandkaulen, S.20 muß der übernehmende Partner den Abschluß eines solchen Vertrages dann genehmigen lassen, wenn dadurch 75% seines Gewinnes oder mehr aufgezehrt werden können.

447) Bühler, S.314, bestätigt, daß bei dem Organträger der Wertansatz der Beteiligung an der Untergesellschaft durch den Ergebnisabführungsvertrag grundsätzlich nicht beeinflusst wird.

der entsprechenden Beteiligung eine stille Reserve enthält. Andererseits ist es dem Organträger verwehrt, wegen der Verluste, die bei der Organgesellschaft nach seinem Abschlußstichtage entstehen, den Wertansatz für die Beteiligung zu mindern, weil er wie ein Treugeber das mit der Organgesellschaft als Treuhandvermögen verbundene Bewirtschaftungsrisiko übernommen hat.<sup>448)</sup> Der Organträger darf daher für die künftigen Verluste der Tochtergesellschaft ebensowenig vorsorgen, wie für solche aus seinem eigenen Betrieb, da die durch eine Organschaft zusammengeschlossenen Betriebe wirtschaftlich als ein einheitliches Unternehmen anzusehen sind.<sup>449)</sup> Diese Verluste sind auch deshalb nicht zurückzustellen, weil die dem regelmäßig zugrundeliegende dauerhafte Verschlechterung der Ertragslage bei der Bewertung der Beteiligung zu berücksichtigen wäre, wenn kein Ergebnisabführungsvertrag bestünde. Der Schwebezustand endet daher wie bei den schwebenden Auseinandersetzungsgeschäften, die auf einer Be-

---

448) Nach dem in Fußnote 440) genannten Organschaftserlaß des FM NRW Einzelfragen Ziff.8 darf der Wertansatz für die Beteiligung nur dann auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben werden, wenn deren innerer Wert trotz der Verlustübernahme gesunken ist, z.B. dadurch, daß sich die im Substanzwert enthaltenen stillen Reserven aufgelöst haben. Schultze-Schlutius, S.55 räumt ein, daß ein Treuhandverhältnis sowohl innerhalb als auch außerhalb eines Organverhältnisses bestehen kann. Beide seien steuerlich gleich zu werten.

449) Der BFH hat in dem Urteil v.13.1.1959 I 44/57 U BStII 1959 III S.197/200 bei einer Betriebsaufspaltung in eine Besitzfirma (KG) u. eine Betriebsfirma (GmbH) dementsprechend entschieden, daß Sachwertdarlehen bei der Verpächterin u. bei der Pächterin mit dem gleichen Betrag anzusetzen sind. Darlehensgeber u. -nehmer müßten nach denselben Grundsätzen u. damit einheitlich bilanzieren, weil sie wirtschaftlich identisch seien. Der Einwand Heuers, in: StB-Jahrbuch 1959/60, S.338 ff., daß die bürgerlich-rechtliche Selbständigkeit der Partner des Pachtvertrages dazu zwingt, sie wirtschaftlich unterschiedlich zu beurteilen, läßt sich grundsätzlich nicht auf einen Konzern mit Ergebnisabführungsvereinbarungen beziehen, weil dieser eine wirtschaftliche Einheit darstellt.

teilung beruhen, mit dem Ablauf des von dem Oberunternehmen abgeschlossenen Wirtschaftsjahres.<sup>450)</sup> Der Organträger nimmt den anteiligen Verlust der Organgesellschaft damit nicht im Rahmen der Vermögensbewertung, sondern aufgrund eines schwebenden Geschäfts voraus. Im Gegensatz zur Rechtsprechung ist der Ergebnisausschließungsvertrag nicht allein deshalb als schwebend anzusehen, weil er in die Zukunft wirkt, sondern weil aus ihm Verluste zu erwarten sind.<sup>451)</sup>

So wie die Ergebnisabführungsverträge sind sinngemäß auch die ihnen entsprechenden Verträge mit reinen Einkaufsgesellschaften und Verkaufsgesellschaften sowie mit Gewinngemeinschaften zu beurteilen.<sup>452)</sup>

- e) Die Vertragstypen, bei denen schwebende Geschäfte grundsätzlich ausgeschlossen sind

Die Ausführungen über die verschiedenen Arten von schwebenden Geschäften sollen dadurch abgeschlossen werden, daß auf Vertragstypen eingegangen wird, bei denen nach den bisher entwickelten Grundsätzen keine schwebenden Geschäfte auftreten können. Dazu gehören in erster Linie die Gesellschaftsverträge der Personengesellschaften<sup>453)</sup> und der Gesellschaften mit beschränkter Haftung sowie die Satzungen der Aktiengesellschaften und die Statuten der Genossenschaften. Den Anteilseignern können aus solchen rechtlichen Bindungen Verluste entstehen, wenn sie entweder aufgrund einer gesetzlichen oder ver-

---

450) Auf die dementsprechenden Auseinandersetzungs-geschäfte wurde bereits, insbesondere in der Fußnote 158) eingegangen.

451) So entgegen BFHE v.5.11.1957 I 163/56 U BStBl 1958 III S. 24/25.

452) Siehe Krollmann, § 7 KStG Anm.18 u. wegen der Gewinn-poolung bei Interessengemeinschaften in Form der Gesellschaft bürgerlichen Rechts siehe Anm. 78 ff.

453) Darunter auch die Gesellschaften bürgerlichen Rechts, wie sie häufig in der Bauindustrie als Arbeitsgemeinschaften auftreten. Siehe Seeger, S.11 ff.

traglichen Verpflichtung oder freiwillig Zuschüsse leisten, um bei einer notleidenden Beteiligungsgesellschaft Fehlbeträge auszugleichen. Soweit es sich dabei um eine Kapitalgesellschaft handelt, wird dazu oft das Kapital herabgesetzt und anschließend um den gleichen Betrag wieder erhöht.<sup>454)</sup> Der dem Anteilseigner dadurch entstehende Aufwand ist vor allem in der Steuerbilanz als Anschaffungskosten der Beteiligung zu aktivieren.<sup>455)</sup> Dieser Aufwand kann sich daher nur insoweit auf den auszuweisenden Gesamterfolg auswirken, wie sich der nach einer Aktivierung gebildete oder erhöhte Wertansatz für die Beteiligung auf den niedrigeren Teilwert abschreiben läßt.<sup>456)</sup> Die Zuzahlungen führen damit nur im Rahmen der Vermögensbewertung zu einem Verlust. Das gilt auch, wenn die Beteiligung vorher mit einem Erinnerungsposten bewertet war und der zusätzliche Beteiligungsaufwand in vollem Umfange wieder abgeschrieben wird.<sup>457)</sup> Da in jedem Falle nur Abschreibungen von dem Wertansatz für die Beteiligung entstehen können, bleibt kein Raum für Verluste aus schwebenden Geschäften, die sich auf die Ansprüche und Verpflichtungen zwischen

---

454) Siehe Deutsch, S.107 ff. u. Schreiber, S.4 ff.

455) So auch Blümich, Falk, Steinbring, § 6 EStG Anm.20, S.543, gestützt auf RFHE v.16.6.1937 VI A 311/37 RStBl 1937, S. 1007, nach der Zuschüsse an eine GmbH bei dem Wertansatz für die Beteiligung an dieser Gesellschaft zu aktivieren sind. Genauso hatte der RFH in dem Urteil v.12.2.1936 VI A 21/36 RStBl 1936, S.787 entschieden, als eine OHG RM 17.000 an ihre Beteiligungs-GmbH zahlte, um deren Zusammenbruch zu verhüten. Dementsprechend sind die Sanierungszuschüsse nach Schreiber, S.27 auf der Seite der Empfänger als Einlagen zu behandeln. Siehe auch RFHE v.17.10.1934 VI A 829/33 Stuw 1935 Nr.11 sowie RFHE v.18.9.1934 I A 217/33 Stuw, 1934, Nr. 761.

456) Siehe Lademann, Lenski, Brockhoff, Komm.z.EStG §§ 4-7 EStG Anm.80, S.160, u. Brönner, Die Bilanz nach Handels- u. Steuerrecht, S.331 ff. Bei den nicht notierten Aktien u. Anteilen sind im Falle der Teilwertabschreibung grundsätzlich die Abschnitte 76-90 der VStR 1960 zu beachten.

457) Entgegen Schneider, S.82 beruht daher auch die Nachschußverpflichtung gem. § 26 Abs.1 GmbH-Ges. nicht auf einem schwebenden Geschäft.

den Anteilseignern und der Beteiligungsgesellschaft gründen.<sup>458)</sup> Eine Verlustvorwegnahme ist deshalb nur denkbar, wenn der Anteilseigner und die Beteiligungsgesellschaft einen Vertrag der vorher besprochenen Art zu Bedingungen abschließen, die auch mit einem unbeteiligten Dritten vereinbart würden.<sup>459)</sup>

In der Rechtslehre wird vielfach die Ansicht vertreten, daß auch aus Dienstverträgen schwebende Geschäfte hervorgehen können. Verluste würden beispielsweise entstehen, falls ein neu eingestellter Mitarbeiter die an ihn geknüpften Erwartungen nicht oder nur teilweise erfüllt, so daß sein Lohn oder Gehalt nicht der vorausgesetzten Leistung entspräche. Solch ein Mißverständnis könne sich auch nach einer insbesondere längerfristigen Kündigung zeigen oder falls es dem Arbeitgeber schon vor einer Kündigung nicht mehr möglich sei, die Betriebsangehörigen ausreichend zu beschäftigen.<sup>460)</sup> Dem läßt sich entgegenhalten, daß die Arbeitsleistung nicht völlig losgelöst von dem Menschen gesehen werden darf, der sie erbringt.<sup>461)</sup> Die Arbeitsleistung kann daher grundsätzlich nicht mit einer Sachleistung verglichen werden, die das Unternehmen aufgrund der behandelten Vertragstypen bezieht. Der Dienstvertrag unterscheidet sich infolgedessen nicht nur

---

458) Wenn Schönnenbeck, in: DB 1961, S.1662, die baugewerbliche Arbeitsgemeinschaft in der Form der BGB-Gesellschaft als ein schwebendes Geschäft bezeichnet, so meint er damit das zwischen der Gesellschaft und ihrem Auftraggeber bestehende Vertragsverhältnis u. nicht die Beziehungen zwischen der Gesellschaft u. ihren Gesellschaftern. Ebenso verhält es sich bei den von Vellguth, S.124 behandelten Partizipations- sowie Konsortialgeschäften.

459) So z.B. bei den in den Fußnoten 36), 106) u. 153) behandelten Nebenleistungsverpflichtungen.

460) Siehe hauptsächlich Falkenroth, in: RWP-Blattei, 14 Steuer-R D Steuer-Bilanz, Einzelfragen 18, und in: DB 1953 S.1044 sowie in: BB 1958 S.37, Eisenblätter, in: NWB Fach 17, S. 239, Everding, StW 1959 Sp. 170 (174), Herrmann; Heuer, § 5 EStG Anm. 68, Knebel, S.200, Littmann, § 4,5 EStG Tz 218, besonders die Beispiele auf S.276 u. Werninger, S.215. Blümich, Falk, Steinbring, § 5 EStG, S. 424 erwähnen dagegen bei den schwebenden Geschäften zwar die Miet- und die Pachtverträge, aber nicht die Dienstverträge.

461) Siehe S. 206 .

in rechtlicher sondern auch in wirtschaftlicher Hinsicht von dem Mietvertrag.<sup>462)</sup> Da der Arbeitnehmer mit dem Arbeitgeber zusammenwirkt, sind sie gemeinsam an der Leistung des Unternehmens beteiligt. Beide verfügen, wenn auch innerhalb abgestufter Aufgabenbereiche, über die Güter, die der Betrieb benötigt. Daher gehören die Risiken aus der Beschäftigung von Angestellten und Arbeitern im Gegensatz zu denen aus der Beschaffung, dem Einsatz und dem Vertrieb von Wirtschaftsgütern zu dem allgemeinen Unternehmerwagnis. Darin eingeschlossen sind besonders die Risiken aus einem vorübergehenden Nachlassen der Beschäftigung, die sich vor allem dann zeigen, wenn die Belegschaft nicht entsprechend verkleinert wird.<sup>463)</sup> Da das Unternehmerwagnis aus dem Gewinn gedeckt wird, kann dafür nicht in der Bilanz gesondert vorgesorgt werden. Dessen ungeachtet läßt sich die Belegschaft eines Unternehmens auch wirtschaftlich als eine Einheit ansehen, bei der sich die Minderleistungen des einen Teils mit den Mehrleistungen des anderen Teils ausgleichen.

- 
- 461) Nach Rehm, S.179 stellt die Arbeitskraft zwar ein wirtschaftliches Gut dar, doch bleibt sie mit der Person des Menschen verbunden. Daher sei nur das Recht, eine Dienstleistung zu verlangen oder die Pflicht, eine solche zu erfüllen bilanzierungsfähig.
- 462) Werninger, S.215 setzt dagegen die Arbeitsverträge den Mietverträgen gleich, ohne näher zu begründen, weshalb die bestehenden rechtlichen Unterschiede wirtschaftlich nicht erheblich sein sollen.
- 463) Nur wenn zu erwarten ist, daß eine Unterbeschäftigung zu Verlusten am ausgewiesenen Vermögen führt, dürfen diese vorweggenommen werden, soweit deren Ursachen bereits am Bilanzstichtage bestanden, so z.B. bei den Teilwertabschreibungen auf das bewegliche Anlagevermögen. Die nicht vermögensgebundenen Risiken sind dagegen nicht über den Aufwand, sondern unmittelbar aus dem Gewinn zu decken, der den Ertragswert des Unternehmens u.damit seinen Geschäftswert beeinflußt. Dieser Wert hängt nach dem Urteil des BFH v.2.5.1961 I 33/60 S BStBl 1961 III S. 365 entscheidend sowohl von der Tüchtigkeit des Unternehmers u. seiner Mitarbeiter als auch von dem künftigen Verlauf der Konjunktur ab.

Abgesehen von diesen Gründen ist es außerordentlich schwierig, den vorwegzunehmenden Verlust hinreichend genau zu ermitteln. So wird bei den technischen und kaufmännischen Angestellten sowie bei den im Zeitlohn tätigen Arbeitern nicht anhand laufender Aufschreibungen festgestellt, inwieweit sie zeitlich oder fachlich ausgelastet waren. Auch wenn diese Voraussetzung erfüllt würde, läßt sich daraus nicht auf eine künftige Unterbeschäftigung schließen. Die bisher säumigen Betriebsangehörigen können ihr Verhalten ändern und entweder von sich aus zu sowohl quantitativ als auch qualitativ besseren Leistungen kommen oder dazu aufgrund der Initiative des Arbeitgebers gebracht werden. Der Angestellte oder Arbeitgeber läßt sich trotz fortschreitender Spezialisierung an einen anderen Arbeitsplatz versetzen, der seinen Fähigkeiten und Neigungen besser entspricht. Schließlich bleibt die Möglichkeit, die überhöhten Bezüge den Leistungen anzupassen oder dem Mitarbeiter mit einer in der Mehrzahl unterjährigen Frist zu kündigen. Infolge des nicht voraussehbaren Verhaltens des Arbeitnehmers kann der Verlust, der in der Zeit von seiner Kündigung bis zu seinem Ausscheiden entstehen wird, nicht mit ausreichender Sicherheit berechnet werden. Erhält der Mitarbeiter statt dessen eine Abfindung, dann ist der dadurch bedingte Verlust mit der vorzeitigen Entlassung verwirklicht.<sup>464)</sup> Die aufgezeigten vielfältigen Wege, auf denen ein Verlust ganz oder teilweise vermieden werden kann, zeigen, daß sich wirtschaftliche Nachteile aus der Beschäftigung von Arbeitnehmern nicht genau genug vorherbestimmen lassen. Außerdem ist zu berücksichtigen, daß bei den meisten Unternehmen ein erhebli-

---

464) Nach Vellguth, S.120 ff. liegt trotzdem ein schwebendes Geschäft vor, weil er nicht voraussetzt, daß ein Verlust drohen muß. Der BFH hat dagegen in der Entscheidung v. 20.10.1953 I 115/53 U BStBl 1953 III S.349 f. eine Abfindung für das vorzeitige Ausscheiden eines Geschäftsführers nicht als schwebendes Geschäft bezeichnet, obwohl sich deren Auszahlung auf mehrere Jahre verteilte.

cher Teil der Belegschaft als Arbeiter im Zeit- oder Stückakkord beschäftigt ist. Diese Gruppe trägt im Gegensatz zu dem anderen Teil der Arbeitnehmer das Risiko einer Überschreitung der vorgegebenen Zeit insbesondere einer stückzahlmäßigen Minderleistung selbst.

Werden auch diese Bedenken zurückgestellt, dann erscheint es bereits deshalb zulässig, derartige Verluste nicht zu erfassen, weil sie sich regelmäßig auf einen Zeitraum von weniger als einem Jahr erstrecken. Dem entspricht es, wenn Anschaffungen, deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer unter einem Jahr liegen, überwiegend aus Vereinfachungsgründen nicht mit ihren Kosten aktiviert werden.<sup>465)</sup> Da sich die Anzahl der möglichen Verlustfälle regelmäßig in engen Grenzen halten dürfte und deren durchschnittliche Höhe vermutlich geringfügig bleibt, beeinflussen die Verluste in ihrer Gesamtheit den Erfolg des Geschäftsjahres nur unwesentlich. Das ergibt sich auch daraus, daß sich die zum Schlusse des einen Wirtschaftsjahres drohenden Verluste teilweise mit denen ausgleichen, die am Ende des vorangegangenen Geschäftsjahres zu erwarten waren.<sup>466)</sup> Ein weiterer Ausgleich kann darin gesehen werden, daß Einarbeitungskosten, insbesondere, wenn sie auf anfänglichen Minderleistungen beruhen, sowie Ausbildungskosten nicht aktiviert und auf die Dauer der voraussichtlichen Zugehörigkeit der betreffenden Mitarbeiter zum Unternehmen verteilt abgeschrieben werden.

---

465) Siehe Köhler, S.54.

466) Dem entspricht es, wenn Marotzke, in: StB-Jahrbuch 1959/60, Köln 1960, S.267 es im Interesse einer angemessenen Vereinfachung der Buchführung als zulässig bezeichnet, auf den Ansatz von Rechnungsabgrenzungsposten zu verzichten, falls sie die Ergebnisse künftiger Wirtschaftsjahre nur unwesentlich berühren. Dabei beruft er sich auf die BFHE v. 16.9.1958 I 351/56 U BStBl 1958 III S.462 (464). Der BFH bekräftigte dies in dem Leitsatz seines Urteils v.15.11.1960 I 189/60 DB 1961 S.222 mit dem Hinweis, daß die Grundsätze der dynamischen Bilanz u. der Periodenabgrenzung nicht überspannt werden dürfen.

Im Ergebnis sind wirtschaftliche Nachteile, die dadurch entstehen können, daß bei denselben Anforderungen höhere Löhne und Gehälter gezahlt werden, als von vergleichbaren Unternehmen oder als es bei Neueinstellungen notwendig wäre, ebensowenig bilanzierungsfähig, wie Verluste aus einer zeitlichen oder fachlichen Unterbeschäftigung.<sup>467)</sup>

Der von der Rechtslehre vertretenen Auffassung, daß auch die Pensionsrückstellung auf schwebenden Geschäften beruhe,<sup>468)</sup> kann ebenfalls nicht gefolgt werden, weil damit nur für einen bedingten Anspruch vorgesorgt wird, der einem während der Arbeitszeit verdienten Entgelt gleichkommt. Damit wird nicht nach dem Imparitätsprinzip ein Verlust vorweggenommen, sondern nach den Grundsätzen der dynamischen Bilanzauffassung ein Aufwand abgegrenzt. Die Rechtsprechung sieht zwar in den

---

467) Der BFH hat dementsprechend in seiner Entscheidung v. 7.9.1954 I 50/54 U BStBl 1954 III S.330 nicht zugelassen, daß eine Rückstellung wegen der Erweiterung des gesetzlichen Kündigungsschutzes gebildet wurde. Davon seien alle Betriebe gleichmäßig betroffen, so daß die Wirtschaft allgemein belastet sei. Auch könne angesichts der günstigen Jahresergebnisse nicht nachgewiesen werden, daß der Wert der Leistung der Arbeitnehmer hinter ihren Verpflichtungen zurückgeblieben sei. Soziale Verpflichtungen der Zukunft dürften nicht vorweggenommen werden. Diese Auffassung hat der BFH in den Urteilen v.25.9.1956 I 122/56 U BStBl 1956 III S.333 u. v.19.7.1960 I 160/59 U BStBl 1960 III S. 347 bestätigt, in denen er Rückstellungen wegen künftiger Mehrkosten infolge stärkerer Krankheitsanfälligkeit bei zunehmendem Alter oder wegen künftiger Jubiläumszuwendungen ablehnte, weil damit nicht Verluste, sondern Aufwendungen vorweggenommen würden.

468) So Vellguth, S.120, obwohl vor ihm Streit, S.80 u. Krause, S.35 ff. die Pensionsrückstellungen nicht auf schwebende Geschäfte zurückgeführt haben. Tomfahrd, S.146 folgt dagegen Vellguth, § 145 Abs.7 des Regierungsentwurfs eines Aktiengesetzes trennt entsprechend der herrschenden Meinung zwischen den Pensionsrückstellungen und den sonstigen Rückstellungen, zu denen auch diejenigen wegen Verluste aus schwebenden Geschäften gehören.

Rückstellungen für laufende Pensionen und für Pensionsanwartschaften nicht die Folge schwebender Geschäfte, bezeichnet aber die ihnen zugrundeliegenden Dienstverträge dann als schwebend, wenn dadurch bedingte andere Aufwendungen abzugrenzen sind.<sup>469)</sup>

---

<sup>469)</sup> Als einige von vielen Beispielen aus der Rechtsprechung zu den Pensionsrückstellungen sind zu nennen: RFHE vom 23.11.1937 I A 110/36 RStBl 1938 S.85 u.v. 2.8.1939 VI 387/39 RStBl 1939 S.1078 sowie BFHE v. 27.9.1955 I 174/55 S BStBl 1955 III S. 366 u. v. 5.5.1959 I 11/58 S BStBl 1959 III S. 369. Der Rechtsprechung folgen die einschlägigen Verwaltungsverordnungen z.B. die Erlasse des FM NW v.30.6.1959 S 2138-2644/59 V B-1 BStBl 1959 II S.72 u. v.3.1.1961 S.2138-1-V B 1 BStBl 1961 II S.3. Der BFH bezeichnete dagegen die Dienstverträge in den Urteilen, die in der Fußnote 467) wiedergegeben sind, als schwebende Geschäfte. Damit ging er über das RFH-Urteil v.11.1.1944 I 129/43 RStBl 1944 S.365 hinaus, in dem dieser die als unzulässig angesehene Rückstellung wegen der Abfindungen, die gekündigten Arbeitnehmern zu zahlen waren, nicht auf schwebende Geschäfte zurückführte.

#### IV. Die Abgrenzung und das Ergebnis

##### a) Die Unterschiede zu den schwebenden Geschäften im Zivilrecht

Der für die steuerliche Erfolgsbilanz maßgebende Begriff des schwebenden Geschäfts soll abschließend dadurch verdeutlicht werden, daß auf die Unterschiede zu den schwebenden Geschäften im Recht der notleidenden Unternehmen, den schwebenden Abwicklungsgeschäften und den schwebenden Auseinandersetzungsgeschäften eingegangen wird. Gegenüber den schwebenden Geschäften im Rahmen der Auseinandersetzung mit dem aus einer Personengesellschaft ausscheidenden Gesellschafter erstrecken sich die in der Steuerbilanz zu erfassenden schwebenden Geschäfte auch auf Beschaffungsgeschäfte, soweit daraus wirtschaftliche Nachteile erwartet werden, die nach dem "doppelten Niederstwertprinzip" den drohenden Verlusten aus schwebenden Absatzgeschäften gleichgestellt sind. Die infolgedessen nur vergleichbaren schwebenden Absatzgeschäfte werden dagegen nicht bilanziert, wenn sie voraussichtlich zu Gewinnen führen. Die Schwebezeit endet bei den Absatzgeschäften nicht erst, wenn die Vertragsparteien vollständig erfüllt haben, insbesondere bei einem Verkauf auf Ziel der Kunde seine Leistungen erbracht hat sowie wenn die Gewährleistungspflicht erloschen ist. Die Schwebezeit ist in der Steuerbilanz für die Lieferungsgeschäfte vielmehr abgelaufen, sobald mit der Herstellung begonnen wurde oder die Handelsware bereitsteht. Bei den sonstigen Leistungen wird der Schwebezustand beseitigt, wenn sie von dem Auftragnehmer ausgeführt und, falls erforderlich, von dem Auftraggeber abgenommen sind. Das gilt sinngemäß umgekehrt bei Beschaffungsgeschäften, besonders wenn erst nach der Lieferung oder nach Erhalt der sonstigen Leistung gezahlt wird. Diesen Un-

terschieden stehen Gemeinsamkeiten bei den Begriffsmerkmalen der Stichtagsgebundenheit und der rechtlichen Bindung, hauptsächlich an die gleichen vertraglichen Grundlagen, gegenüber. Die beiden Begriffe werden insofern unterschiedlich angewandt, als schwebende Geschäfte in der Steuerbilanz nur berücksichtigt werden, wenn sie den auszuweisenden Gesamterfolg, einzeln oder zu gleichartigen Gruppen zusammengefaßt, wesentlich beeinflussen. Demgegenüber dürfte die Bagatellgrenze bei den schwebenden Auseinandersetzungsgeschäften enger gezogen sein, da sich die Verluste aus den nicht erfaßten Geschäften nicht wie bei einem Jahresabschluß später mehr oder weniger ausgleichen können. Das bilanzierungspflichtige schwebende Geschäft erstreckt sich nicht nur wie das schwebende Auseinandersetzungsgeschäft auf Personengesellschaften, überwiegend des Handelsrechts, sowie weniger des bürgerlichen Rechts, sondern auch auf Einzelkaufleute und Körperschaften, insbesondere Kapitalgesellschaften, weil diese ebenfalls Steuerbilanzen aufzustellen haben. Dem schwebenden Geschäft im Rahmen der Ertragsbesteuerung steht von den gleichlautenden zivilrechtlichen Begriffen das schwebende Geschäft aufgrund einer gesellschaftsrechtlichen Auseinandersetzung am nächsten. Der für das abgelaufene Geschäftsjahr auszuweisende Gesamterfolg wird durch die Verluste, die aus den am Abschlußstichtag schwebenden Absatzgeschäften drohen, in ähnlicher Weise beeinflusst, wie der bisherige Gesellschafter daran zu beteiligen ist, soweit diese Geschäfte an dem für sein Ausscheiden maßgebenden Zeitpunkt schwebten.<sup>470)</sup>

---

470) Diese Vergleichbarkeit zeigt sich besonders in der von Streit, S.70 als Denkbehelf angestellten, personenbezogenen Betrachtung. Danach wird angenommen, daß ein Unternehmen stets mit Ablauf des Geschäftsjahres seinen kaufmännischen Leiter wechselt, dessen Tantieme jeweils genau zu berechnen wäre. Der nachfolgende Leiter würde dann seinen Vorgänger mit den Verlusten belasten, die zwar

Von dem schwebenden Geschäft in der Steuerbilanz ist der für die Liquidation maßgebende, gleichlautende Begriff am weitesten entfernt. Während der Jahresabschluß und die gesellschaftsrechtliche Auseinandersetzung auf eine Rechnungslegung hinauslaufen, dient dieser Begriff im Rahmen der Abwicklung einer Personen- oder Kapitalgesellschaft dazu, die Geschäftsführungsbefugnisse der Liquidatoren zu begrenzen. Bei dem schwebenden Abwicklungsgeschäft wird daher nicht vorausgesetzt, daß es sich auf die in den Liquidationsbilanzen auszuweisenden Erfolge auswirkt. Die Schwebezeit ist nicht nach wirtschaftlichen, sondern nach rechtlichen Gesichtspunkten zu bemessen, so daß sie regelmäßig später als bei einem in der Steuerbilanz zu erfassenden schwebenden Geschäft endet. Das schwebende Abwicklungsgeschäft umfaßt zwar im Gegensatz zu dem entsprechenden in der Auseinandersetzung die Beschaffungsseite, doch geht es auch über den für die Steuerbilanz geltenden Begriff hinaus, weil es sich nicht auf Verträge beschränkt, sondern neben den Rechtsgeschäften ein rein tatsächliches, rechtlich oder nur wirtschaftlich bedeutsames Handeln umfassen kann. Diese Handlungen brauchen nicht unmittelbar mit Beschaffungs- oder Absatzverträgen wirtschaftlich zusammenhängen. Zu den Verträgen, auf denen schwebende Abwicklungsgeschäfte beruhen können, gehören im Gegensatz zu den bilanzierungspflichtigen schwebenden Geschäften auch Dienstverträge. Der für die Liquidation maßgebende Begriff stimmt wie bei der Auseinandersetzung insoweit mit dem schwebenden Geschäft in der Steuerbilanz grundsätzlich überein, als er eine nach den Stichtagsverhältnissen

---

erst im neuen Geschäftsjahr eingetreten sind, aber auf im abgelaufenen Geschäftsjahr abgeschlossenen Verträgen beruhen. Werninger, S.193 stimmt dem zu, weil der neue Leiter nicht die Folgen etwaiger Fehldispositionen seines Vorgängers tragen dürfe.

zu beurteilende rechtliche Bindung voraussetzt. Eine Ausnahme besteht nur insoweit, als auch ein ausschließlich wirtschaftlich begründeter Anspruch zu einem schwebenden Abwicklungsgeschäft führt, sofern er wie bei einem faktischen Vertrag noch rechtswirksam werden kann.

Aus der Sicht der Steuerbilanz steht das schwebende Geschäft im Sinne der Konkursordnung sowie der Vergleichsordnung dem schwebenden Geschäft näher als bei dem gleichlautenden Begriff bei der Auseinandersetzung. So wie der Begriff bei der Abwicklung dazu dient, die Befugnisse des Liquidators zu begrenzen, bezweckt er in dem Recht der notleidenden Unternehmen, den Aufgabenbereich des Konkurs- oder des Vergleichsverwalters festzulegen. Der Konkursrechtliche Begriff beruht auf einer engeren rechtlichen Grundlage als im Falle der Auseinandersetzung und der Liquidation, weil er einen gegenseitigen Vertrag voraussetzt. Damit schließt er die einseitigen sowie die unvollkommen zweiseitigen Verträge nicht in sich ein. Diese Verträge können dagegen zu den bilanzrechtlich schwebenden Geschäften zählen, wenn sie mit einem ebenfalls noch schwebenden Beschaffungs- oder Absatzgeschäft wirtschaftlich unmittelbar zusammenhängen. In der Steuerbilanz gibt es jedoch zum Unterschied von dem Konkurs oder Vergleich keine schwebenden Dienstverträge. Die rechtliche Bindung ist besonders bei den gegenseitigen Absatzverträgen stärker als bei den anderen zivilrechtlichen Begriffen sowie bei den bilanzrechtlich schwebenden Geschäften, weil beispielsweise ein festes Angebot nicht ausreicht. Der Begriff im Recht der notleidenden Unternehmen stimmt dagegen insofern mit den schwebenden Geschäften bei der Auseinandersetzung und bei der Abwicklung sinngemäß überein, als der in einer Konkurs- oder Vergleichsbilanz auszuweisende Gesamterfolg dadurch nicht beeinflußt werden muß. Da das auch auf die ausschließlich rechtlich zu beurteilende Dauer des

Schwebezustandes zutrifft, weicht das nach dem Konkursrecht schwebende Geschäft hierin ebenso von dem bilanzrechtlichen ab, wie die anderen beiden zivilrechtlichen Begriffe. Die bei einem Konkurs geltende Schwebezeit reicht daher grundsätzlich über die in der Steuerbilanz maßgebende hinaus. Nur wenn bei einem Beschaffungsgeschäft die Gewährleistungsansprüche von vorneherein ausgeschlossen wurden und der Käufer das Entgelt entweder vorausbezahlt oder Zug um Zug entrichtet, endet der Schwebezustand in beiden Fällen mit der Lieferung. Das schwebende Geschäft des Konkursrechts stimmt nur darin sowohl mit dem schwebenden Abwicklungsgeschäft und dem schwebenden Auseinandersetzungsgeschäft als auch mit dem schwebenden Geschäft in der Steuerbilanz überein, daß es an einen Stichtag gebunden ist.

Die Rechtslehre und die Rechtsprechung haben bisher nicht so weitgehend zwischen den schwebenden Geschäften im Konkurs- und im Vergleichsrecht einerseits und in der Steuerbilanz andererseits unterschieden. Die Gründe dafür können teils darin liegen, daß die Begriffe des schwebenden Geschäfts im Recht der notleidenden Unternehmen, des schwebenden Abwicklungsgeschäfts und des schwebenden Auseinandersetzungsgeschäfts, soweit erkennbar, nicht mit dem gleichlautenden Begriff in der Steuerbilanz gegenübergestellt wurden, sowie teils darin, daß sich die wirtschaftliche Betrachtungsweise gegenüber der rechtlichen in dieser Hinsicht noch nicht durchgesetzt hat, obwohl ihr im Ertragsteuerrecht der Vorrang gebührt.<sup>471)</sup> Die Rechtslehre hat wirtschafts-

---

471) Hierzu darf auf Fußnote 2) verwiesen werden. Neben den dort genannten Vertretern der Rechtslehre haben sich die nachstehenden Verfasser dafür eingesetzt, daß der Begriff des schwebenden Geschäfts in der Steuerbilanz überwiegend rechtlich ausgelegt wird, ohne daß sie sich dabei auf den als schwebendes Geschäft bezeichneten konkursrechtlichen Tatbestand beziehen: Auler, S.70; Blümich, Falk, Steinbring, § 5 EStG Anm.20; Eisele, in: WP 1954 S.325; Fürst, S.166 und 281; Gabler's Wirtschafts-

liche Gesichtspunkte nur insoweit gelten lassen, als der Schwebezustand in der Bilanz endet, sobald der Erfolg realisiert ist.<sup>472)</sup> Das trifft bei dem in dieser Untersuchung für die Steuerbilanz entwickelten Begriff nur auf die Beschaffungsgeschäfte zu, da es bei den Lieferungsgeschäften auf der Absatzseite darauf ankommt, ob die "Handelsware bereitgestellt oder bei eigenen Erzeugnissen damit begonnen wurde, sie herzustellen. Die Rechtsprechung und ihr folgend die Rechtslehre haben infolge der starken Anlehnung an den konkursrechtlichen Begriff als schwebendes Geschäft auch Verträge bezeichnet, die insbesondere wegen der damit verbundenen Belieferungsrechte entgeltlich erworben werden, weil aus einer meist mehrjährigen Belieferung Gewinne zu erwarten sind.<sup>473)</sup> Dabei handelt es sich stattdessen um einen selbständig aktivierbaren Teil des derivativen Geschäftswerts, der insoweit abgeschrieben werden darf.<sup>474)</sup> Die bei der Gegenüberstellung der Begriffe hervorgehobenen vielfältigen und damit einengenden Voraussetzungen bei den schwebenden Geschäften im Jahresabschluß führen dazu, daß sie, gemessen an den in einer Steuerbilanz insgesamt zu erfassenden Geschäften regelmäßig sehr gering bleiben. Die ertrag-

---

lexikon, Sp. 2583; Helpenstein, S.531 ff; Herrmann, Heuer, § 5 EStG Anm. 68, und WP-Handbuch 1959, S. 484.

472) Auf die in Fußnote 362) zusammengestellten einschlägigen Äußerungen der Rechtslehre darf hingewiesen werden.

473) Siehe BFHE v.9.7.1958 I 207/57 U BStBl 1958 III S.416, nach der ein Steuerpflichtiger in die Verträge zur Belieferung von Gemeinden mit Gas und Strom eintrat. Auf die in diesem Urteil wiedergegebene umfangreiche einschlägige Rechtsprechung des RFH, in der ebenfalls von schwebenden Verträgen die Rede war, die den schwebenden Geschäften gleichgesetzt wurden, kann hier nur hingewiesen werden.

474) Blenke, in: DB 1961, S.687 ff. wendet sich gegen die in der Fußnote 473) genannte RFH- und BFH-Rechtsprechung, nach der die entgeltlich erworbenen Gewinnaussichten als von dem Geschäftswert unabhängige Wirtschaftsgüter zu aktivieren sind.

steuerlich wirksamen schwebenden Geschäfte sind daher verhältnismäßig seltener anzutreffen als die bei einer gesellschaftsrechtlichen Auseinandersetzung, bei einer Liquidation oder bei einem Konkurs sowie bei einem Vergleich auftretenden schwebenden Geschäfte.<sup>475)</sup>

b) Der Begriff des schwebenden Geschäfts  
in der Steuerbilanz

Zusammenfassend läßt sich der Begriff des schwebenden Geschäfts im Rahmen der handelsrechtlichen und insoweit auch ertragsteuerlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung wie folgt auslegen: Das schwebende Geschäft in der Steuerbilanz stellt einen Vertrag oder eine gleichwertige rechtliche Bindung dar, die unmittelbar der Beschaffung oder dem Absatz dienen und aus denen nach den Verhältnissen am Abschlußtag ein bilanzierungspflichtiger Verlust zu erwarten ist, der nicht im Rahmen der Bewertung des Vermögens und der Schulden berücksichtigt werden muß.

---

<sup>475)</sup> Bengs, in: WPg 1950, S.103, spricht von theoretisch möglichen, praktisch aber seltenen Ausnahmen.

## S c h l u ß

### Ausblick auf den Regierungsentwurf zum Aktiengesetz

#### 1. Die Bewertungsvorschriften des Regierungsentwurfs

Die Untersuchung über die dem geltenden Recht entsprechenden schwebenden Geschäfte soll mit einem Ausblick auf die in dem Regierungsentwurf zum Aktiengesetz enthaltenen Bewertungsvorschriften abgeschlossen werden, da diese die Möglichkeit einschränken, Verluste vorwegzunehmen.<sup>476)</sup> Dadurch sowie infolge der Abhängigkeit der Steuerbilanz von der Handelsbilanz wird auch der ertragsteuerlich maßgebende Begriff des schwebenden Geschäfts eingengt. Der Regierungsentwurf verhindert nach seinem Wortlaut, daß die niedrigeren Wiederbeschaffungspreise als Bewertungsmaßstab herangezogen werden.<sup>477)</sup> Damit trägt er der Kritik Rechnung,

---

476) Die entsprechende Regierungsvorlage wurde am 7.12. 1960 vom Plenum des Bundestages in erster Lesung beraten und an den Wirtschaftsausschuß sowie an den Rechtsausschuß des Bundestages überwiesen, so mitgeteilt in: BB 1960 S. 1352.

477) Der Regierungsentwurf sieht in § 146 Abs.1 Ziff. 2 vor, daß bei der Bewertung des Umlaufvermögens nur noch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten und der Wert einander gegenüberzustellen sind, der sich aus dem Börsen- oder Marktpreis am Abschlußstichtag nach Abzug noch zu erwartender Aufwendungen und Erlösschmälerungen ergibt. Ist ein Börsen- oder Marktpreis noch nicht festzustellen, dann tritt an seine Stelle der Wert, der den Gegenständen am Abschlußstichtag unter Berücksichtigung noch zu erwartender Aufwendungen und Erlösschmälerungen beizulegen ist. Die gegenüber dem § 133 Abs.3 AktG eingefügten unterstrichenen Zusätze lassen erkennen, daß nur noch die am Absatzmarkt erzielbaren Erlöse zum Vergleich herangezogen werden sollen. Die Wiederbeschaffungspreise, die nach der sich auf § 133 Abs.3 AktG beziehenden Bilanzierungspraxis ebenfalls beachtet werden, wurden damit künftig als möglicher Wertansatz ausscheiden. In der amtlichen Begründung zu § 146 Abs.1 Nr.2 des

die Koch und ihm folgend Brunnengräber an dem "doppelten" Niederstwertprinzip geübt haben.<sup>478)</sup> Koch sieht einen logischen Widerspruch darin, daß sich beispielsweise der Wertansatz für die Vorräte an Handelsware sowohl nach den Einkaufs- als auch nach den Verkaufspreisen richten kann. Soweit die Verkaufspreise eingesetzt würden, geschähe dies in der Annahme, daß der Bilanzierende die Ware weiterveräußere und damit sein Unternehmen fortführe. Bewertet er die Handelsware und bei den Industriebetrieben vor allem die Rohstoffe, Hilfsstoffe und Betriebsstoffe dagegen mit den gesunkenen Einkaufspreisen, dann verhalte er sich so, als wenn er die Vorräte an den Beschaffungsmarkt zurückgeben und insofern sein Unternehmen liquidieren wolle.<sup>479)</sup> Dader

---

Regierungsentwurfs wird auf diese entscheidende Änderung der Bewertungsvorschriften nur mit dem sehr allgemein gehaltenen Hinweis eingegangen, daß damit der Zeitwert etwas genauer umschrieben werde als in § 133 Nr.3 AktG. Mellerowicz, folgert in Großkomm. z. AktG, § 133 Anm. 20 daraus, daß sich der materielle Inhalt der Bewertungsvorschriften nicht ändern werde. Auch die Vorschläge des Arbeitskreises Aktienrechtsreform des Instituts der Wirtschaftsprüfer von 1956, Düsseldorf 1956, S.61, auf die sich der Regierungsentwurf weitgehend stützt, stellen in ihrer Begründung (S.65) nicht ausdrücklich heraus, daß nach dem geänderten Wortlaut nur noch ein Vergleich mit den Absatzmarktpreisen zugelassen sein soll. Der Arbeitskreis Ludwig der Schmalenbach-Gesellschaft ist in seiner Stellungnahme zu dem Referentenentwurf, in: ZfHf 1960, S.181 (190) wie Mellerowicz der Ansicht, daß die vorgesehenen Bewertungsvorschriften dem geltenden Recht entsprächen. Der Entwurf verstärke lediglich die Auffassung, daß der den Gegenständen am Abschlußstichtage beizulegende Wert durch Rückrechnung von dem voraussichtlich erzielbaren Verkaufspreis zu ermitteln sei. Daß sich Mellerowicz und die genannten Arbeitskreise hinsichtlich der Tragweite der vorgesehenen Änderung geirrt haben, zeigen die Ausführungen Leiffson's, S.50 ff., nach denen § 146 Abs. 1 Ziff.2 des Regierungsentwurfs die Wiederbeschaffungspreise des Bilanzstichtages außer Betracht läßt.

478) u. 479) s. S.220

Jahresabschluß bei einer überwiegend wirtschaftlichen Betrachtungsweise in erster Linie dazu diene, den Erfolg zu ermitteln, der bei einem Weiterbestehen des Unternehmens als erzielt angesehen werden könne, sei die auf dem Gedanken des Gläubigerschutzes beruhende juristische Bilanzauffassung abzulehnen. Dem stehe nicht entgegen, daß die noch nicht realisierten Veräußerungsverluste vorweggenommen würden, weil im Hinblick auf die Ungewißheit über die künftige Entwicklung der Ertragslage verhindert werden solle, daß nicht mehr vorhandene Gewinne ausgeschüttet würden.<sup>480)</sup>

Da der Teilwert auf dem "doppelten" Niederstwertprinzip beruhe und deshalb ebenfalls in sich widerspruchsvoll sei, müsse er durch den auf die Absatzseite beschränkten Grundsatz der Verlustabschreibung ersetzt werden. Auf diesen Grundsatz sei das Imparitätsprinzip zu begrenzen.<sup>481)</sup>

Brunnengräber unterscheidet davon das Niederstwertprinzip, indem er nachweist, daß es sich nach seiner historischen Entwicklung darauf beschränkt, den Ausweis noch nicht realisierter Gewinne zu verhindern.<sup>482)</sup>

---

478) Koch, in: WPG 1957, S.32 ff., und in: ZfhF 1960, S.332 ff., sowie Brunnengräber, S.35 ff. Leffson, S.51 bestätigt, daß der Regierungsentwurf in dieser Hinsicht der Auffassung Kochs entspricht.

479) Nach Brunnengräber, S.35 ff. geht die herrschende Meinung dabei von einer Gesamtveräußerung sowie von der Annahme aus, daß der Erwerber das Unternehmen in dem bisherigen Rahmen weiterführt.

480) Koch, weist in: ZfhF 1960, S.331 darauf hin, daß der Zweck des Jahresabschlusses nicht allein in der Erfolgsermittlung bestehe, sondern in dem Ausweis des Geldbetrages, der unter der Voraussetzung eines nach Art und Umfang gleichbleibenden Unternehmens ausgeschüttet werden könne.

481) Siehe Koch, in: ZfhF 1960, S.342 ff. und in: WPG 1957 S.34 ff.

482) Brunnengräber, S.52. Danach bestand das Niederstwertprinzip ursprünglich nur aus dem Realisationsprinzip.

Der Kritik an dem "doppelten" Niederstwertprinzip ist insofern zu folgen, als den drohenden Verkaufsverlusten mögliche Nachteile aus einer Senkung der Einkaufspreise nicht gleichgesetzt werden dürfen. Zunächst ist ungewiß, ob durch eine von dem Beschaffungsmarkt ausgehende Preisermäßigung auf der Absatzseite der Gesamterfolg beeinträchtigt wird, denn der Unternehmer setzt die Preise nur herab, falls er erwartet, daß sich der Vertrieb ausdehnen läßt und dadurch insgesamt ein besseres Ergebnis erzielt werden kann oder wenn er dazu durch die Absatzmarktlage gezwungen wird. Eine erzwungene Preissenkung braucht sich nicht oder nur geringfügig auszuwirken, wenn keine oder nur verhältnismäßig kleine Vorräte vorhanden sind, die zu den überholten höheren Preisen beschafft wurden oder wenn es bei größeren Vorräten gelingt, die Preisermäßigung solange hinauszuzögern, bis die gelagerte Handelsware ganz oder überwiegend verkauft oder die Rohstoffbestände vollständig oder im wesentlichen aufgebraucht sind. Auch wenn dies nicht zutreffen sollte, ist noch nicht sicher, ob die an den Absatzmarkt weitergegebene Preissenkung zu Verlusten führt, falls dadurch nur der Verkaufsgewinn geschmälert oder ganz aufgezehrt wird. Das aufgezeigte Preisrisiko ist im Handel im allgemeinen größer als in der Industrie, weil die Beschaffungs- und die Absatzmärkte bei der Handelsware grundsätzlich sowohl sachlich als auch zeitlich stärker von einander abhängen. Außerdem beansprucht der Einstandspreis regelmäßig den überwiegenden Teil des Verkaufspreises.<sup>483)</sup> Da die Preisermäßigung am Beschaffungsmarkt ohne Rücksicht darauf in der Bilanz erfaßt wird, ob sie einen Verlust auf der Seite des Absatzmarktes hervorruft,

---

483) Hierzu darf auf die Ausführungen zu den Abschlägen im Rahmen des Imparitätsprinzips wegen gesunkener Wiederbeschaffungskosten bei den Vorräten hingewiesen werden.

wirkt sie sich vielfach in einer wirtschaftlich unbegründeten Verlagerung des Gewinnes und damit des Einkommens aus, so daß vom Standpunkt der Erfolgsbilanz aus aufgrund von "Scheinverlusten" oder als konstruiert zu bezeichnenden Verlusten unzulässige stille Reserven gebildet werden.<sup>484)</sup> Die Vorräte sind daher nur dann mit den niedrigeren Wiederbeschaffungspreisen zu bewerten, wenn sie nicht weiterveräußert sowie be- oder verarbeitet, sondern an den Beschaffungsmarkt zurückgegeben werden sollen, weil sie beispielsweise beschädigt, veraltet oder ungängig sind.<sup>485)</sup>

## 2. Die schwebenden Geschäfte nach dem Regierungsentwurf

Wird anstelle des "doppelten" Niederstwertprinzips von dem Grundsatz der Verlustabschreibung ausgegangen, dann verändert sich auch nicht der Inhalt des Begriffs "Schwebendes Geschäft". Geschäfte, die nach dem geltenden Recht hinsichtlich ihrer Erfolgswirksamkeit nur deshalb als schwebend angesehen werden, weil Abschläge wegen gesunkener Wiederbeschaffungskosten vorwegzunehmen sind, würden dann außer Betracht bleiben. Damit würden diese Abschläge nicht mehr in der behandelten widersprüchlichen Weise den drohenden Absatzverlusten gleichgestellt sein.<sup>486)</sup> Bei den anderen Arten von Beschaffungsgeschäften wie Miete, Pacht, Lizenzaufnahme, Geschäftsbesorgung und Darlehen würde der weit überwiegende Teil auszuschneiden sein, weil dieser hauptsäch-

---

484) So gemäß Brunnengräber, S.130 ff., gestützt auf die von ihm wiedergegebenen Quellen.

485) Siehe Brunnengräber, S.129.

486) Auf die einschlägigen Ausführungen zu dem Imparitätsprinzip im Abschnitt über die Abschläge wegen gesunkener Wiederbeschaffungskosten bei den Vorräten darf verwiesen werden.

lich wegen der Preisrückgänge auf den Beschaffungsmärkten berücksichtigt wird. Damit wäre besonders die bei den Dienstverträgen aufgezeigte Gefahr ausgeschaltet, daß der Grundsatz einer Bewertung zu den Wiederbeschaffungspreisen zu weit ausgedehnt und damit überspannt wird.<sup>487)</sup> Stattdessen wäre das nach dem einfachen Niederstwertprinzip ausschließlich auf den Absatzmarkt ausgerichtete Bewertungsverfahren auch insoweit anzuwenden, wie sich die Lieferungsverträge auf noch ausstehende Rohstoffbezüge einschließlich der fertigen Teile erstrecken. Diese Bezüge werden damit denen gleichgestellt, die sich bereits auf Lager befinden.<sup>488)</sup>

Die auf das geltende Recht zugeschnittene Begriffsbestimmung brauchte wegen der im Regierungsentwurf zum Aktiengesetz geänderten Bewertungsvorschriften nicht neu gefaßt werden, weil aus den schwebenden Beschaffungsgeschäften ebenfalls Absatzverluste eintreten können. Unbeschadet der Unterschiede, die hinsichtlich der schwebenden Geschäfte zwischen der *lex lata* und der *lex ferenda* bestehen, sind diese Geschäfte nicht überwiegend von dem rechtlichen Standpunkt aus, sondern hauptsächlich aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu beurteilen. Dieses Vorgehen entspricht sinngemäß der Forderung, die juristische Bilanzauffassung durch eine im wesentlichen wirtschaftliche Sicht zu ersetzen, weil nicht der Liquidationswert des Reinvermögens, sondern der Erfolg, insbesondere der ausschüttungsfähige Gewinn, zu ermitteln ist.

---

487) Auf den Abschnitt über die Vertragstypen, bei denen schwebende Geschäfte grundsätzlich ausgeschlossen sind, darf verwiesen werden.

488) Das erscheint auch deshalb vertretbar, weil die Bewertungsgrundsätze für die am Bilanzstichtag vorhandenen Waren keine anderen sein können als für die bestellten aber noch nicht gelieferten Waren. Siehe Grieger, in der Besprechung des BFH-Urteils v.3.7.1956 I 118/55 U. BStBl 1956 III S.248 in: BB 1956, S.811.

# Schrifttumsverzeichnis

## I. Kommentare

- |                                                                                                                                               |                                                                                                                  |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Adler, Hans<br>Düring, Walther<br>Schmaltz, Kurt                                                                                              | Rechnungslegung und Prüfung der<br>Aktiengesellschaft, 3.Aufl.,<br>Stuttgart (Poeschel) 1957                     |
| Bandasch, Georg                                                                                                                               | Kommentar zum Handelsgesetzbuch,<br>Neuwied - Berlin - Darmstadt<br>(Luchterhand) 1960                           |
| Bappert, Walter<br>Maunz, Theodor                                                                                                             | Verlagsrecht, Kommentar zum Ge-<br>setz über das Verlagsrecht<br>v.19.6.1901<br>München - Berlin (Beck) 1952.    |
| Barz, Carl Hans<br>Fischer, Robert<br>Klug, Ulrich<br>Mellerowicz, Konrad<br>Meyer-Landrut, Joachim<br>Schilling, Wolfgang<br>Schmidt, Walter | Aktiengesetz, Großkommentar,<br>begr. v. Gadow, W. und<br>Heinichen, E.<br>2. Aufl., Berlin (de Gruyter)<br>1961 |
| Baumbach, Adolf<br>Duden, Konrad                                                                                                              | Kurz-Kommentar zum Handelsge-<br>setzbuch, 13. Aufl.<br>München - Berlin (Beck) 1959                             |
| Baumbach, Adolf<br>Hueck, Alfred                                                                                                              | Kurz-Kommentar zum Aktiengesetz,<br>11. Aufl., München - Berlin<br>(Beck) 1961                                   |
| Baumbach, Adolf<br>Hueck, Alfred                                                                                                              | Kurz-Kommentar zum GmbH-Gesetz<br>9. Aufl., München - Berlin<br>(Beck) 1960                                      |
| Becker, Enno                                                                                                                                  | Kommentar zur Reichsabgabenord-<br>nung 7.Aufl. Berlin (Heymann)<br>1930                                         |
| Bley, Erich                                                                                                                                   | Kommentar zur Vergleichsordnung<br>2. Aufl. Berlin (de Gruyter)<br>1955                                          |
| Blümich, Walter<br>Falk, Ludwig<br>Steinbring, Werner                                                                                         | Kommentar zum Einkommensteuer-<br>gesetz, 8. Aufl. Berlin - Frank-<br>furt a.M. (Vahlen) 1959                    |
| Blümich, Walter<br>Klein, Otto<br>Steinbring, Werner                                                                                          | Kommentar zum Körperschafts-<br>steuergesetz, 3.Aufl. Berlin -<br>Frankfurt a.M. (Vahlen) 1956                   |
| Böhle-Stamschräder,<br>Alois                                                                                                                  | Kurz-Kommentar zur Konkursord-<br>nung 6.Aufl. München - Berlin<br>(Beck) 1961                                   |

|                                                      |                                                                                                                                                   |
|------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Citron, Fritz                                        | siehe: Parisius, Ludolf;<br>Crüger, Hans                                                                                                          |
| Coing, Helmut                                        | siehe: von Staudinger, Julius                                                                                                                     |
| Denecke, Johannes                                    | BGB-RGRK, 11. Aufl. Berlin<br>(de Gruyter) 1959                                                                                                   |
| Düringer, Adelbert<br>Hachenburg, Max                | Kommentar zum Handelsgesetzbuch,<br>3. Aufl. Mannheim - Berlin -<br>Leipzig (Bensheimer) 1932                                                     |
| Enneccerus, Ludwig<br>Kipp, Theodor<br>Wolff, Martin | Lehrbuch des bürgerl. Rechts,<br>15. Aufl., Tübingen (Mohr) 1958                                                                                  |
| Erdsiek                                              | siehe: Soergel, Hans Theodor                                                                                                                      |
| Fischer, Robert                                      | siehe: Barz, Carl Hans u.a.                                                                                                                       |
| Fischer, Robert                                      | BGB-RGRK, 11. Aufl., Berlin<br>(de Gruyter) 1960                                                                                                  |
| Flechtheim, Julius                                   | siehe: Düringer, Adelbert;<br>Hachenburg, Max                                                                                                     |
| Geiler, Karl                                         | siehe: Düringer, Adelbert;<br>Hachenburg, Max<br>II, Bd. 1. Hälfte, Allgemeine<br>Einleitung: Das Gesellschafts-<br>recht des bürgerlichen Rechts |
| Geiler, Karl                                         | siehe: von Staudinger, Julius<br>10. Aufl. 1939                                                                                                   |
| Geiler, Karl<br>Keßler, Ernst                        | siehe: von Staudinger, Julius,<br>11. Aufl. 1958                                                                                                  |
| Geßler, Ernst                                        | siehe: Schlegelberger, Franz                                                                                                                      |
| von Godin, Reinhard<br>Wilhelmi, Hans                | Kommentar zum Aktiengesetz,<br>2. Aufl. Berlin (de Gruyter) 1950                                                                                  |
| Grabower, Rolf                                       | siehe: Hübschmann, Walter; u.a.                                                                                                                   |
| Gramm, Hans                                          | siehe: Palandt, 18. Aufl. 1959                                                                                                                    |
| Grass, Adolf                                         | siehe: Hartmann, Alfred;<br>Böttcher, Conrad                                                                                                      |
| Hartmann, Alfred<br>Böttcher, Conrad                 | Großkommentar zur Einkommen-<br>steuer, Stuttgart (Forkel) Lose-<br>Blatt-Werk 1955                                                               |

- Hartmann, Alfred  
Gnam, Arnulf      Steuer-Buchführung, Blattei-Kommentar, Stuttgart (Forkel) Lose-Blatt-Werk 2. Liefgr. v.17.11.1953
- Hefermehl, Wolfgang      siehe: Schlegelberger, Franz
- Heinichen, Eduard      siehe: Staub, Hermann
- Herrmann, Carl  
Heuer, Gerhard      Kommentar zum Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz unter Mitwirkung von Heining, Arnold, und von Schilling, Otto, begr. v. Mrozek, Alfons, Peters, J.H.F. und Kennerknecht, Albert, 9. Aufl. Köln (Otto Schmidt) Lose-Blatt-Werk 1950 - 1961
- Hoche, Ulrich      siehe: Palandt, 18. Aufl. 1959
- Hoeniger, Viktor      siehe: Düringer, Adelbert;  
Hachenburg, Max,  
Bd. V 1.Hälfte, Einleitung:  
Der Kauf nach dem BGB
- Hübschmann, Walter  
Hepp, Ernst  
Spitaler, Armin  
von Wallis, Hugo  
Lademann, Fritz  
Hartung, F.      Kommentar zur Reichs-Abgabenordnung und den Nebengesetzen, 1.-4. Aufl. Köln (Otto Schmidt), 32. Lieferung Juli 1960 Lose-Blatt-Werk
- Hübschmann, Walter  
Grabower, Rolf  
Beck, Ernst  
von Wallis, Hugo      Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Köln (Otto Schmidt) 1957
- Jaeger, Ernst      Kommentar zur Konkursordnung, weitergef. v. Lent, Friedrich, 8. Aufl. (de Gruyter) Berlin 1958
- Kiefersauer, Fritz      siehe: von Staudinger, Julius, 11. Aufl. 1955
- Koehler, Alexander      Kommentar zur Verwaltungsgerichtsordnung v.21.1.1960, Berlin - Frankfurt a.M. (Vahlen) 1960
- Krollmann, Heinz      Körperschaftsteuer-Kommentar, Stuttgart (Schäffer) 1962
- Krüger-Nieland, Gerda      BGB-RGRK, herausgeg. v. Reichsgerichtsräten und Bundesrichtern, 11. Aufl., Berlin (de Gruyter) 1959

- Kühn, Rolf                      Abgabenordnung, Steueranpassungs-  
gesetz, Finanzverwaltungsge-  
setz, Nebengesetze, 6.Aufl.,  
Stuttgart (Schäffer) 1961
- Lademann, Fritz                Kommentar zum Einkommensteuer-  
gesetz, Stuttgart, München,  
Hannover (Boorberg) Neufassung  
1956/57
- Lademann, Fritz                siehe: Hübschmann, Fritz u.a.
- Lehmann, Heinrich             siehe: Enneccerus, Ludwig u.a.
- Lent, Friedrich                siehe: Jaeger, Ernst
- Litthauer, Felix                Allgemeines Deutsches Handels-  
gesetzbuch, 5. Aufl. Berlin -  
Leipzig (Guttentag) 1883
- Littmann, Eberhard            Kommentar zum Einkommensteuer-  
gesetz 6. Aufl. Stuttgart  
(Schäffer) 1959
- von Mangoldt, Hermann        Das Bonner Grundgesetz,  
Klein, Friedrich               2. Aufl. Berlin u. Frankfurt a.M.  
(Vahlen) 1957
- Mellerowicz, Konrad            siehe: Barz, Carl Hans u.a.
- Mentzel, Franz                Kommentar zur Konkursordnung,  
Kuhn, Georg                   7.Aufl. Berlin - Frankfurt a.M.  
(Vahlen) 1962
- Meyer, Emil Heinrich          Kurzkommentar zum Genossenschafts-  
Meulenbergh, Gottfried       gesetz, 8.Aufl. München - Berlin  
(Beck) 1956
- Michaelis, Hans                Preisbildung bei öffentlichen  
Rhösa, Carl-Artur              Aufträgen einschließlich Be-  
schaffungswesen, Stuttgart  
(Forkel) Loseblatt-Werk, Stand  
Febr. 1958
- Mugdan, Benno                Die gesammelten Materialien  
zum Bürgerlichen Gesetzbuch für  
das Deutsche Reich, II. Recht  
der Schuldverhältnisse, Berlin  
(von Decker) 1899
- Nipperdey, Hans Carl          siehe Enneccerus, Ludwig u.a.  
Allgemeiner Teil, 1.u.2. Halb-  
band 15. Aufl. 1959/60
- Ostler, Fritz                    siehe: von Staudinger, Julius,  
11. Aufl. 1955

- Palandt, Otto                      Bürgerliches Gesetzbuch, bearbeitet von: Danckelmann, Bernhard; Gramm, Hans; Hoch, Ulrich; Lauterbach, Wolfgang; Rechenmacher, Ludwig.  
Kurz-Kommentar, 18. Aufl. München u. Berlin (Beck) 1959
- Parisius, Ludolf  
Crüger, Hans                      Das Reichsgesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Kommentar, 12. Aufl. Berlin u. Leipzig (de Gruyter) 1932
- Peter, Karl                      Umsatzsteuer-Kommentar, Herne - Berlin (Neue Wirtschaftsbriefe) 1959
- Pinner, Albert                      siehe Staub, Hermann
- Plückebaum, Konrad  
Malitzky, Heinz                      Kommentar zum Umsatzsteuergesetz 8. Aufl. Berlin - Köln (Heymann) 1958
- Pribilla, Max E.                      Das Recht der Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen unter Berücksichtigung der betriebswirtschaftlichen Kostenermittlung, Kommentar zur VPöA und LSP, München - Berlin (Beck) Lose-Blatt-Werk Stand Febr. 1957
- Ritter, Carl                      Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 2. Aufl. München - Berlin (H.W. Müller) 1932
- Ritter, Carl                      Aktiengesetz mit Einführungs-gesetz 2. Aufl. Berlin - München (Schweitzer) 1939
- Schilling, Wolfgang                      siehe: Schmidt, Walter u.a.  
Komm. z.G.m.b.H.-Ges.
- Schilling, Wolfgang                      siehe: Barz, Carl Hans u.a.  
Komm.z.Akt.-Ges.
- Schlegelberger, Franz                      Kommentar zum Handelsgesetzbuch (Vahlen) bearb. v. Geßler, Ernst; Hefermehl, Wolfgang; Hildebrandt, Wolfgang und Schröder, Georg. Berlin - Frankfurt a.M. 3. Aufl. 1955, 4. Aufl. 1960
- Schlegelberger, Franz  
Quassowski, Leo                      Kommentar zum Aktiengesetz, 2. Aufl. Berlin (Vahlen) 1937
- Schmidt, Walter  
Schilling, Wolfgang  
Klug, Ulrich  
Goerdeler, Reinhard                      Kommentar zum Gesetz betr. die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, hg. Hachenburg, Max 6. Aufl. Berlin (de Gruyter) 1959

- Scholz, Franz                      Kommentar zum G.m.b.H.-Gesetz,  
4.Aufl. Köln-Marienburg (Otto  
Schmidt) 1960
- Schröder, Georg                    siehe: Schlegelberger, Franz
- Schultze-von Lasaulx               siehe: Soergel, Hans Theodor u.a.
- Siebert, Wolfgang                  siehe: Soergel, Hans Theodor
- Soergel, Hans Theodor              Kommentar zum BGB, 9.Aufl. Stutt-  
gart u. Köln (Kohlhammer) 1959
- Spitaler, Armin                    siehe: Hübschmann, Walter u.a.
- Staub, Hermann                    Kommentar zum Handelsgesetzbuch  
14.Aufl. Berlin - Leipzig (de  
Gruyter) 1932
- von Staudinger, Julius            Kommentar zum BGB, 11.Aufl. Berlin -  
München (Schweitzer) 1957
- Teichmann, Robert  
Koehler, Walter                    Aktiengesetz, Gesetz über Aktien-  
gesellschaften und Kommanditge-  
sellschaften auf Aktien, 3.Aufl.  
Heidelberg (Lambert Schneider) 1950
- Vogel, Hermann                    GmbH-Gesetz, 2.Aufl. Berlin -  
Frankfurt a.M. (Vahlen) 1956
- Vogels, Werner  
Nölte, Artur                      Kommentaur zur Vergleichsordnung  
3.Aufl. Berlin - Frankfurt a.M.  
(Vahlen) 1952
- von Wallis, Hugo                  siehe: Hübschmann, Walter u.a.
- Weber, Wilhelm                    siehe: von Staudinger, Julius
- Weipert, Otto                      HGB-RGRK, hg. Reichsgerichtsräten  
und Bundesrichtern, 2.Aufl.  
Berlin (de Gruyter) 1950
- Wilde, Günther                    BGB-RGRK, herausgeg. v. Reichsge-  
richtsräten und Bundesrichtern  
11.Aufl. Berlin (de Gruyter) 1959
- Würdinger, Hans                  HGB-RGRK, herausgeg. v. Reichsge-  
richtsräten und Bundesrichtern  
2.Aufl. Berlin (de Gruyter) 1953

## II. Lehrbücher und Abhandlungen in Buchform

- |                                                                     |                                                                                                                                                                                                 |
|---------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Adler, Hans                                                         | Die Abwicklungsbilanz der Kapitalgesellschaften, 2.Aufl. Stuttgart (Poeschel) 1956                                                                                                              |
| Ahlbäumcr, A.                                                       | Treuhandverhältnisse im Steuerrecht, Steuerrechtliche Schriftenreihe Heft 6, herausgeg. v.Bühler, Ottmar, Berlin (Vahlen) 1935                                                                  |
| Allgemeines Landrecht für die Preussischen Staaten,                 | 1.Theil 2.Bd. Berlin (G.C.Nauck) 1806                                                                                                                                                           |
| Arbeitskreis Aktienrechtsreform des Instituts der Wirtschaftsprüfer | Vorschläge zur Aktienrechtsreform, Düsseldorf (Verlagsbuchh. des IdW) 1956                                                                                                                      |
| Ascher, Theodor                                                     | Die Steuerbilanz, Ihre Entstehung und Gestalt, betriebswirtschaftliche Bibliothek hg. Hasenack, Wilhelm, Essen (Girardet) 1958                                                                  |
| Auler, Wilhelm                                                      | Rückstellungen, Hann.-Münden (Franz Nowack) 1953                                                                                                                                                |
| Baier, Willy<br>Fährnich, Herbert                                   | Technik der steuerlichen Betriebsprüfung bei gewerblichen Unternehmen, Buchreihe: Finanz und Steuern, hg. Hartz, Wilhelm, Bd.17/18 2.Aufl. Stuttgart (Schäffer) 1957                            |
| Barth, Kuno                                                         | Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, Bd.1 handelsrechtlich. Stuttgart (Selbstverlag) 1953                                                                                                |
| Boehmer, Gustav                                                     | Grundlagen der bürgerlichen Rechtsordnung, 2.Buch, 2.Abteilung, Praxis der richterlichen Rechtschöpfung, Tübingen (Mohr) 1952                                                                   |
| Bouffier, Willy                                                     | in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft begr. v.Nicklisch, Heinrich, hg. Seischab, Hans und Schwantag, Karl. Bd.1 Stichwort: Grundprinzipien der Bewertung, 3.Aufl. Stuttgart (Poeschel) 1956 |
| Brehme, Armin                                                       | Schwebe- und Zwischenzeit im Recht, Diss.jur., Jena 1934                                                                                                                                        |

- |                                     |                                                                                                                                                                                                                                                       |
|-------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Brockhaus                           | Der große, Lexikon in 12 Bänden<br>16.Aufl. Wiesbaden (F.A.Brockhaus)<br>1952                                                                                                                                                                         |
| Brönner, Herbert                    | Die Besteuerung der Gesellschaften,<br>des Gesellschaftserwechsels und<br>der Umwandlungen, 9.Aufl. Stutt-<br>gart (Schäffer) 1957                                                                                                                    |
| ders.                               | Die Bilanz nach Handels- und Steu-<br>errecht, 6.Aufl. Stuttgart (Schäf-<br>fer) 1960                                                                                                                                                                 |
| Brunnengräber, Hans                 | Die Problematik der aktienrecht-<br>lichen Niederstwertvorschrift bei<br>vergleichender Heranziehung eng-<br>lischer und amerikanischer Stel-<br>lungnahmen zum "cost or market<br>principle whichever is the lower",<br>Diss. rer. pol. Münster 1959 |
| Bühler, Ottmar                      | Steuerrecht der Gesellschaften<br>und Konzerne, 3.Aufl. Berlin und<br>Frankfurt a.M. (Vahlen) 1956                                                                                                                                                    |
| Bühler, Ottmar<br>Scherpf, Peter    | Bilanz und Steuer vom Standpunkt<br>des Steuerrechts und der betriebs-<br>wirtschaftlichen Steuerlehre,<br>6.Aufl. Berlin u. Frankfurt a.M.<br>(Vahlen) 1957                                                                                          |
| Bühler, Ottmar<br>Strickrodt, Georg | Steuerrecht. Grundriß in zwei<br>Bänden. 1. Allgemeines Steuerrecht,<br>1.Halbband, 3.Aufl. Wiesbaden<br>(Gabler) 1959                                                                                                                                |
| Deutsch, Paul                       | Grundfragen der Finanzierung,<br>Wiesbaden (Gabler) 1962                                                                                                                                                                                              |
| Eisenblätter, Kurt                  | Handbuch der Einheitsbewertung<br>und Vermögensteuer herausg. v.<br>F.W.Schlenkhoff, Bd.1 . Herne -<br>Berlin (Neue Wirtschaftsbriefe)<br>1960                                                                                                        |
| Entwurf                             | eines Handelsgesetzbuches für die<br>Preussischen Staaten nebst Moti-<br>ven Teil 1 und 2 Berlin (von<br>Decker) 1857                                                                                                                                 |
| Fleege-Althoff, Fritz               | Die notleidende Unternehmung Bd.1<br>Bd.14 der betriebswirtschaftli-<br>chen Abhandlungen, Stuttgart<br>(Poeschel) 1930                                                                                                                               |

- Forsthoff, Ernst                      Lehrbuch des Verwaltungsrechts, 1. Bd. 8.Aufl. München - Berlin (Beck) 1961
- Freytag, Gustav                      Soll und Haben, Klagenfurt (Ed.Kaiser)
- Fuchs, Hermann  
Gerloff, Otto                      Die konsolidierte Bilanz, Köln (Otto Schmidt) 1954
- Fürst, Reinmar                      Bilanzierungsgrundsätze in der Praxis, Betriebswirtschaftliche Bibliothek Reihe A 17, Essen (Girardet) 1956
- Gabler                              Gabler's Wirtschaftslexikon, hg. Reinhold u. Helm. Sellien unter Mitwirkung von führenden Fachleuten aus Wirtschaftswissenschaft und Praxis, Wiesbaden (Gabler) 1956
- Groener, Leo  
von Wallis, Hugo                      Grundzüge der steuerlichen Gewinnermittlung, 3.Aufl. Köln, Berlin, München, Bonn (Heymann) 1961
- Gübbels, Bernhard                      Handbuch der steuerlichen Abschreibung, 3.Aufl. Köln (Otto Schmidt) 1961
- Haas, Gerhard  
Oechsner, Lothar                      Der Jahresabschluß nach Handels- und Steuerrecht, Bd.2 Praxis der Abschlußerstellung und Abschlußprüfung, Ausschuß für wirtschaftliche Verwaltung, Schriftenreihe Nr.132, Wiesbaden (Gabler) 1957
- Haußermann, Erich                      Die Gesellschaft des bürgerlichen Gesetzbuches als gegenseitiger Vertrag, Diss. jur. Tübingen 1932
- Haupt, Günter                      Über faktische Vertragsverhältnisse, Sonderausgabe aus der Festschrift für Heinrich Siber, Leipzig (Theodor Weicher) 1941
- Haupt, Günter  
Reinhardt, Rudolf                      Gesellschaftsrecht, 4.Aufl. Tübingen (Mohr) 1952
- Hax, Karl                              Die Substanzerhaltung der Betriebe Köln-Opladen (Westd.Verlag) 1957
- Helpenstein, Franz                      Wirtschaftliche und steuerliche Erfolgsbilanz, Berlin (Heymann) 1932

- Hesselmann, Malte Die G.m.b.H. & Co., ihre Bedeutung und ihre Probleme, 7.Aufl. Köln (Otto Schmidt) 1964
- Hueck, Alfred Gesellschaftsrecht, 9.Aufl. München - Berlin (Beck) 1959
- ders. Das Recht der offenen Handelsgesellschaft, 2.Aufl. Berlin (de Gruyter) 1951
- Institut der Wirtschaftsprüfer Die Fachgutachten und Stellungnahmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer auf dem Gebiete der Rechnungslegung und Prüfung, bearb. v. Kenntemich, Robert, Düsseldorf (Verlagsbuchh.d.IdW) 1956
- Klein Walter in: Handbuch des Bilanzsteuerrechts herausg. v. Gnam, Arnulf, Stichwort: Schwebende Geschäfte, Freiburg (Rudolf Haufe) Lose-Blatt-Werk , Stand Juni 1960
- Klinger, Karl Wagnisse und Steuern als Kosten- und Gewinnfaktoren, Bd.5 der Reihe Praktische Betriebswirtschaft, Berlin (Deutscher Betriebswirte Verlag) 1948
- Knebel, Rudolf Die Rückstellungen in der steuerlichen Erfolgsbilanz betrachtet vom Standpunkt der statischen und der dynamischen Bilanzauffassung, Diss. rer.pol. Frankfurt a.M. 1959
- Knoke, Paul Das Recht der Gesellschaft nach dem BGB, Jena (Gustav Fischer) 1901
- Köhler, Alo Die Einkommensteuer 1960/61, Neuwied a.Rh. und Berlin-Spandau (Luchterhand) 1961
- Krause, Arnold Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Fensionsverpflichtungen Bd.3 der Veröffentlichungen der Schmalenbach-Vereinigung, Leipzig (G.A. Gloeckner) 1935
- Kühl, Karl Heinz Die Besteuerung betrieblicher Pachtverhältnisse, Diss. rer.pol. Köln 1960
- Larenz, Karl Lehrbuch des Schuldrechts, 1.Bd. 4.Aufl. München u.Berlin (Beck) 1960

- Leffson, Ulrich      Der Jahresabschluß in der Aktienrechtsreform mit einem Vorschlag zur Änderung des Regierungsentwurfs mit einführenden Beiträgen von Böhm, Franz; Meyer, Fritz W. und Schwantag Karl, Wiesbaden (Gabler) 1961
- Lehmann, Heinrich      Gesellschaftsrecht, 2.Aufl. Berlin - Frankfurt a.M. (Vahlen) 1959
- Manigk, Alfred      in: Handwörterbuch der Rechtswissenschaft, herausgeg. v. Stier-Somlo, Fritz; und Elster, Alexander. Stichwort: Rechtshandlungen. 4. Bd. S.664, Berlin - Leipzig (de Gruyter) 1927
- Möhle, Fritz      Personengesellschaften o.H.G., K.G., st.G., 2.Aufl. Stuttgart (Poeschel) 1957
- Münch, Alexander      in: Rechtsvergleichendes Handwörterbuch für das Zivil- und Handelsrecht des In- und Auslands, herausgeg. von Schlegelberger, Franz, 3.Bd. Stichwort: Geschäftsführung ohne Auftrag, Berlin (Vahlen) 1931
- Mutze, Otto      Aktivierung und Bewertung-immaterieller Wirtschaftsgüter nach Handels- und Steuerrecht, Berlin (Erich Schmidt) 1960
- Pagenstecher, Max      Der Konkurs, eine Einführung in seine Hauptprobleme, herausgeg. v. Grimm, Max, 3.Aufl. München - Berlin (Beck) 1955
- Radbruch, Gustav      Rechtsphilosophie, nach dem Tode des Verfassers besorgt von Erik Wolf, 4.Aufl. Stuttgart (K.F. Koehler) 1950
- Raiser, Ludwig      Dingliche Anwartschaften, Tübingen (Mohr) 1961
- Regierungsentwurf      eines Aktiengesetzes mit Begründung v. 13.6.1960, Bundestagsdrucksache 1915 in: Verhandlungen des deutschen Bundestages, 3.Wahlperiode 1957, Bd.68
- Rehm, Hermann      s. S.235

- |                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|-------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Rehm, Hermann           | Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und G.m.b.H., K.G.a.A., eingetragenen Genossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, Hypotheken- und Notenbanken und Handelsgesellschaften überhaupt nach deutschem und österreichischem Handels-, Steuer-, Verwaltungs- und Strafrecht, München (Schweitzer) Sellien 1903 |
| Reinhard, Fritz         | Buchführung, Bilanz und Steuer, Lehr- und Nachschlagewerk Bd.3, Berlin-Wien (Spaeth & Linde) 1942                                                                                                                                                                                                                             |
| Rieger, Wilhelm         | Schmalenbach's dynamische Bilanz, eine kritische Untersuchung, 2. Aufl. Stuttgart und Köln 1954                                                                                                                                                                                                                               |
| Rinklin, Theo Hansjoerg | Die vergleichsfähige und die konkursreife Unternehmung, Versuch einer Typologie notleidender Unternehmungen, Stuttgart (Poeschel) 1960                                                                                                                                                                                        |
| Sandkaulen, Georg Rud.  | Die Gewinn- und Verlustvereinbarung, Diss. rer.pol., Hamburg 1958                                                                                                                                                                                                                                                             |
| Schmalenbach, Eugen     | Die Finanzierung der Betriebe Bd.2 Die Beteiligungsfinanzierung, 8.Aufl. Köln-Opladen (Westdeutscher Verlag) 1954                                                                                                                                                                                                             |
| ders.                   | Dynamische Bilanz, 12. Aufl. Köln-Opladen (Westdeutscher Verlag) 1956                                                                                                                                                                                                                                                         |
| Schmidlin, Lorenz       | Das Prinzip der Periodizität in der Gewinnbesteuerung, Zürich - St.Gallen (Polygraphischer Verlag) 1956                                                                                                                                                                                                                       |
| Schneider, Kurt         | Bilanzierung schwebender Engagements Diss.rer.pol. Mannheim 1934                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Schönherr, Rudolf       | Der Vermögensbegriff des Steuerrechts unter Berücksichtigung der Vermögensbegriffe des bürgerlichen Rechts und des Strafrechts, Diss.jur. Münster 1958                                                                                                                                                                        |
| Schreiber, Horst        | Sanierung, Sanierungsgewinn, Besserungsverpflichtungen und -leistungen im Steuerrecht (Zusammenfassende Darstellung und kritische Betrachtung der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs) Diss.jur. Freiburg 1948                                                                                                                |

- Schultze-Schlutius,  
Hans G. Die Organtheorie unter besonderer Berücksichtigung der Kapitalgesellschaften, Lintorf (Selbstverlag) 1955
- Schwarze, Paul Die Vermögensauseinandersetzung beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft, Bd.9 der Veröffentlichungen der Schmalenbach-Vereinigung, Leipzig (G.A.Gloeckner) 1937
- Seeger, Hans Dieter Die Arbeitsgemeinschaft in der Bauindustrie als Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, ihre steuerlichen und betriebswirtschaftlichen Besonderheiten, Diss. oec. Nürnberg 1958
- Spieth, Eberhard Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Inventur, Köln (Otto Schmidt) 1956
- Stähler, Bernhard Beitrag zur Abgrenzung des Steuerbegriffs, Diss.jur.Münster 1955
- Streit, Erich Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Rückstellungen, 2. Aufl. Bd.2 der Veröffentlichungen der Schmalenbach-Vereinigung, Leipzig (F.Meiner) 1936
- Sudhoff, Heinrich Der Gesellschaftsvertrag der Personengesellschaft, der Vertrag der oHG, KG, BGB-Gesellschaft und der stillen Gesellschaft, München - Berlin (Beck) 1959
- Süß, Theodor Wesen und Rechtsgrund der Gewährleistung für Sachmängel, ein dogmatischer Beitrag zur Lehre von der Gewährleistung, Leipzig (A.Deichert) 1931
- Tomföhrde, Klaus Die dynamische Bilanzauffassung und das Bilanzsteuerrecht, Bd.7 der Schriftenreihe des Instituts für Steuerrecht Köln, hg. Spitaler, Armin, Düsseldorf (IdW) 1959
- Trübner's Deutsches Wörterbuch, hg. A.Götze, 3.Bd. Stichwort: Geschäft Berlin (de Gruyter) 1939
- Deutsches Wörterbuch begr.v.A.Götze in Zusammenarbeit mit E.Brodführer und A.Schirmer, hg. W.Mitzka, Berlin (de Gruyter) 1955

- Trumpler, Hans Die Bilanz der Aktiengesellschaft nach deutschem Aktien- und Steuerrecht unter Hinweisen auf das Recht der Vereinigten Staaten, Englands und der Schweiz, Basel (Verlag für Recht und Gesellschaft) 1950
- van der Velde, Kurt Herstellungskosten in der Kostenrechnung und in der Steuerbilanz 3.Aufl. Stuttgart (Muth'sche Verlagsbuchh.) 1960
- Vellguth, Hans Karl Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für schwebende Geschäfte, Bd.11 der Veröffentlichungen der Schmalenbach-Vereinigung, 2.Aufl. Leipzig (G.A.Gloeckner) 1938
- Weber, Horst Begriff des Steuerrechts und Systematik seines allgemeinen Teils, Diss. jur. Münster 1954
- Werninger, Gerd Rückstellungen in der Bilanz, betriebswirtschaftlich-steuerlich, Wiesbaden (Gabler) 1960
- Westerfellhaus, Herwarth Verdeckte Gewinnausschüttung als steuerrechtliches und betriebswirtschaftliches Problem 2.Aufl. Düsseldorf (IdW) 1961
- Glade, Anton
- Winkler, Christian M. Betriebswirtschaftliche Probleme im Referentenentwurf eines Aktiengesetzes unter besonderer Berücksichtigung der Einschränkung der stillen Reserven und der freien Rücklagen, Diss. oec. Nürnberg 1960
- Wimpfheimer, Heinrich Die Gesellschaften des Handelsrechts und des bürgerlichen Rechts im Stadium der Liquidation, München (Beck) 1908
- Wirtschaftsprüferhandbuch bearb.v.Adler, Hans; Dietrich, Wilhelm; Düring, Walther; Elmendorff, Wilhelm; Karol, Richard; Kentemich, Robert; Knorr, Ernst; Meier, Albert; Schulz, Carl Ernst; Wehler, hg. IdW, Düsseldorf (IdW) 1959
- Würdinger, Hans Gesellschaften, 2.Teil Recht der Kapitalgesellschaften, Reihe A der Grundzüge der Rechts- und Wirtschaftswissenschaften, Hamburg (Hanseatische Verlagsanstalt) 1943

III. Aufsätze in Fachzeitschriften und Sammelwerken

- Arbeitskreis Ludewig  
der Schmalenbach-Ge-  
sellschaft Die Änderung der aktienrechtlichen  
Bewertungsvorschriften durch den  
Referentenentwurf, in: ZfHf 1960,  
S.181
- Bader, Hermann Anmerkung zu den v.12.3.1954,  
I 135/53 S; v.12.3.1954 I 137/53  
und v.18.3.1954 IV 515/53 U, in:  
BB 54, S.368
- Barske, Kurt Das wirtschaftliche Eigentum, in:  
NWB Fach 2, S.407 f I Stand  
3.2.1954
- ders. Bilanzierung schwebender Geschäfte  
NWB Fach 17a S.141 Stand 3.4.1962
- Bengs, Paul Schwebende Geschäfte unter Berück-  
sichtigung der geleisteten und  
erhaltenen Anzahlungen, in: WPg  
1950 S.103
- Bertermann Versand unbestellter Ware, in:  
DB 1955, S.890
- Blenke, Hans Steuerlicher Geschäftswert bei der  
Geschäftsübernahme mit Entgelten  
für die Gewinnaussichten aus  
schwebenden Verträgen, in: DB 1961,  
S.687
- Börnstein, Ulrich Die Fertigungsgemeinkosten als  
Teil der Herstellungskosten, in:  
DB 1959, S.353 und 381
- Bommarius, Edgar Die Bewertung von Fertigerzeug-  
nissen bei gesunkenem Reproduk-  
tionswert, in: BB 1958, S.496
- Deutscher Industrie-  
und Handelstag und  
Bundesverband der  
Deutschen Industrie Gutachten v.6.8.1956 über die  
steuerliche Behandlung der  
"Dividendengarantie" im Rahmen  
einer steuerlich anerkannten Or-  
ganschaft mit Gewinnabführungsver-  
einbarung, in: Sonderbeilage zu  
Heft 14/1957, BB S.9
- Döllerer, Georg Grundsätze ordnungsmäßiger Bilan-  
zierung, deren Entstehung und Er-  
mittlung, BB 1959, S.1217
- Duden, Konrad Aktienrechtliche Fragen zur "Organ-  
schaft" mit einem Großaktionär,  
BB 1957, S.49

- Eisele, Helmut                      Schwebende Geschäfte in der Ertragsteuerbilanz, in: Der Wirtschaftsprüfer 1954, S.325
- Eisenblätter, Kurt                      Bilanzierung schwebender Geschäfte NWB, Wirtschaftsrecht Fach 17 S.240 Stand 6.6.1951
- Everding, Karl F.                      Zum Begriff des Wirtschaftsgutes und zur Rechnungsabgrenzung, StuW Teil I 1959, Sp.169 ff.
- Falkenroth, Günther                      Steuerliche Berücksichtigung von Verlusten aus schwebenden Verträgen, in: Blattei-Handbuch Rechts- und Wirtschaftspraxis, Forkel-Verlag, Stuttgart, Steuer-R D Steuerbilanz Einzelfragen 18, Lfzg. v.24.2.1950
- ders.                                      Absetzung auf Halb- und Fertigfabrikate, BB 1953, S.974
- ders.                                      Abnahme der Leistung als Voraussetzungserfordernis der Gewinnverwirklichung, DB 1957, S.1207
- ders.                                      Rückstellung für Verluste aus schwebendem Vertrag durch Kündigungsschutzgesetz, DB 1953, S.1044
- ders.                                      Verluste aus schwebenden Geschäften, Einzelfragen zur Verlustrückstellung in der Steuerbilanz, BB 1958, S.37
- Fehrenbach, Josef                      Das Wahlrecht des Gewinnausweises bei halbfertigen Bauten, FR 1958, S.220
- Flume, Werner                              Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, zivilrechtlich-handelsrechtliche und steuerrechtliche Betrachtung zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, DB 1956, S.455
- Funk, Joachim                              "Direct Costing" und die Problematik der Bestandsbewertung, DB 1961, S.1653
- Gerlt, Helmut                              Die Bewertung von Beständen an Handelsware DB 1964, S.486 ff.

- Grieger, Rudolf                   Anmerkung zu dem BFH-Urteil v.3.  
7. 1956 I 118/55 U BStBl 1956 III  
S. 248, BB 1956, S.811
- ders.                               Anmerkung zu dem BFH-Urteil v.  
29.11.1960 I 137/59 U BStBl 1961  
III, S.154, BB 1961, S.164
- Gruss, Heinrich                   Zweifelsfragen zum neuen Organ-  
schaftserlaß, BB 1960, S.280
- Max, Karl                         Gruppenbewertung und Rechnen mit  
eisernen Beständen beim Vorrats-  
vermögen, DB 1955, S.793
- ders.                               Die Substanzerhaltung der Betriebe,  
DB 1956, S.357
- Heuer, Gerhard                   Zeitpunkt des Ausweises von Ver-  
lusten bei Däuerschuldverhältnis-  
sen, FR 1957, S.393
- ders.                               Streifzüge durch das geltende  
Einkommensteuerrecht, StB-Jahrbuch  
1959/60, hg im Auftrage des Fach-  
instituts der Steuerberater von  
Spitaler, Armin, Köln (Otto  
Schmidt) 1960
- Hoffmann, Erich O.               Welchem Wirtschaftsjahr der Ober-  
gesellschaft ist ein Verlust ihrer  
Untergesellschaft mit einem von  
ihr abweichenden Wirtschaftsjahr  
zuzurechnen? BB 1956, S.266
- Hoffmann, Fritz                   Berechnung der OFH-Entscheidung  
v.13.1.1950 IV 62/49 FR 1950, S.89
- ders.                               Die Provisionsforderung des Ver-  
mittlungsgentagen in der Recht-  
sprechung des BFH, FR 1954, S.371
- ders.                               Besprechung des BFH-Urteils v.  
26.1.1956 IV 566/54 U BStBl 1956  
III S.113, FR 1956, S.234
- ders.                               Bilanzierungsprobleme in der neuen  
Rechtsprechung des Bundesfinanz-  
hofs StuW 1961, Sp.137
- Jacobson, Günther               Zu § 4 der Vergleichsordnung,  
JR 1929, S.96
- Kellerbach, Heinrich             Sind Rückstellungen für Kulanz-  
leistungen steuerlich zulässig?  
Steuerwarte 1955, S.108

- Keyßner, Hugo Die Liquidation der o.H.G.,  
Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht, 10.Bd. 1866, S.350
- Klein, Friedrich Von der Zulässigkeit zur Unzulässigkeit rückwirkender Steuergesetze. Eine Zwischenbilanz zum steuerlichen Rückwirkungsproblem, StuW 1954, Sp.1 ff.
- Klinger, Karl Herstellungskosten und Korrektur der Betriebsabrechnung, DB 1959 S.1350
- Koch, Helmut Die Problematik des Niederstwertprinzips, WPg 1957, S.1, 31, 60
- ders. Zur Problematik des Teilwerts, ZfhF neue Folge, 12.Jahrg. 1960, S.319 ff.
- Küchenhoff, Erich Die ungeschriebene Bundeszuständigkeit und Verfassungsauslegung, Deutsches Verwaltungsblatt 1951, S.585
- Kühn, Rolf Die Umsatzsteuer als Wirtschaftsgut, BB 1958, S.1017
- Kummer, Herbert Die Bilanzierung schwebender Geschäfte, in: Bewertung und Bilanzierung, aktuelle Fragen, hg. Institut für Steuerrecht der Rechtsanwaltschaft e.V., Herne (Industria) 1958, S.33
- Labus, Otto Anmerkung zu der BFHE v.20.9.1960 I 83/60 und der Stellungnahme von Grieger, Rudolf dazu, BB 1960, S. 1234
- Lehmann, Heinrich Das "faktische" Vertragsverhältnis, Ihering's Jahrbücher für die Dogmatik des bürgerlichen Rechts, 2.Folge, 54.Bd., 3.Heft, Jena (Gustav Fischer) 1943, S.131
- Marotzke, Albert Aktuelle Fragen steuerlicher Bilanzierung, Kosten als Wertmaßstab, in: StB-Jahrbuch 1959/60 herausgeg. im Auftrage des Fachinstituts der Steuerberater von Spitaler, Armin, Köln (Otto Schmidt) 1960, S.243

- Lehmann, Heinrich      Über die rechtliche Natur des Lizenzvertrages, StuW 1961, Teil I Sp. 489
- Münzner, Herbert      Zur Bilanzierung schwebender Kaufverträge, in: Blattei-Handbuch Rechts- und Wirtschafts-Praxis, Forkel-Verlag, Stuttgart, 14 Steuer R D (Steuer)Bilanz, Einzelfragen 18 b v.12.2.1957
- Rohrer, Ludwig      Herstellungskosten in betriebswirtschaftlicher und steuerlicher Sicht, DB 1958, S.1
- Sandig, Curt      Zur Frage der Bilanzierungsfähigkeit von Materialgemeinkosten, WPg 1957, S.64
- Schaps      Anmerkung zum Urteil des LG Hamburg v.17.12.1915 ZK XII 379/15 JW 1916, S.1553
- Schönnenbeck, Hermann      Bilanzierungsfragen schwebender Geschäfte, DB 1960, S.1133
- ders.      Die Bedeutung der Risiken im Jahresabschluß und Geschäftsbericht, DB 1961, S.1
- ders.      Die steuerliche Situation der bauseitigen Arbeitsgemeinschaften, DB 1961, S.1662
- ders.      Der unter "Vollkosten" hereingekommene Auftrag und sein Bilanzwert, DB 1963, S.142
- Simons, Helmut      Besprechung der RdVfg der OFD Freiburg S.2155/2130 A v.14.10.1957 Fr 1958, S.71
- Stumpe, Helmut      Rückstellung für Kulenzen? FR 1961, S.238
- Uecker, Fritz      Rabatt und Bonus im Bilanzsteuerrecht, WPg 1955, S.394, 421, 470
- Vangerow, Friedrich      Besprechung der BFHE v.26.1.1956 IV 566/54 BStBl 1956 III S. 113, StuW Teil I 1956, Sp.519
- ders.      Zur Rückstellung drohender Verluste bei schwebenden Anschaffungsgeschäften, Besprechung der BFHE v.3.7.1956 I 118/55 U StuW 1956 Nr.229 und v.26.1.1956 IV 566/54 StuW 1956 Nr.153 in: StuW 1956, Sp.831 ff.

- van der Velde, Kurt Die Gewinnverwirklichung im Handels- und Steuerrecht, WPG 1950, 488
- ders. Kritische Bilanzposten, Typische, bei Betriebsprüfungen auftauchende Zweifelsfragen, in: Steuerberater-Jahrbuch 1956/57, hg im Auftrage des Fachinstituts der Steuerberater v. Spitaler, Armin, Köln (Otto Schmidt) 1957, S.335
- ders. Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Lieferungs- geschäften, DB 1963 S.353
- Waldner, Wolfgang Wirtschaftsgut und Rechnungsab- grenzung, BB 1958, S.1051
- Weber, Klaus Zusendung unbestellter Waren, NWB Fach 19, S.277, Stand 20.7.1960
- Woltermann, A. Rückstellungen für Preiskalkula- tionen unter Vollkosten, in: Die steuerliche Betriebsprüfung 1962, S.330

IV. Anordnungen und Stellungnahmen der Finanzverwaltung

|                                                   |                                                                                                                                                            |
|---------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Bundesminister der Finanzen                       | Schreiben an den Zentralverband des Deutschen Baugewerbes v.17.4.1953 über die Bewertung halbfertiger Bauten IV S 2026/77/52 DStZ Eildienst 1953, S.227    |
| Einkommensteuerkartei                             | Verwaltungsanweisungen und Rechtsprechung, hg von den Oberfinanzdirektionen Düsseldorf, Köln u. Münster, Herne/Berlin (NWB) 1957 (Lose-Blatt-Sammlung)     |
| Der Finanzminister des Landes Nordrhein-Westfalen | Erlaß v.23.10.1959 S 2526 a - 4640/59 VA 2 BStBl 1959 II S.161 betr.: Körperschaftsteuerrechtliche und gewerbsteuerrechtliche Behandlung von Organschaften |
| ders.                                             | Erlaß v. 30.6.1959 S 2138-2644/59 V B - 1 BStBl 1959 II S.72, betr.: Ertragsteuerliche Behandlung der Pensionsrückstellungen                               |
| ders.                                             | Erlaß v.3.1.1961 S. 2138 - 1 - V B 1 BStBl 1961 II S.3, betr.: § 6a EStG Pensionsrückstellungen                                                            |
| Oberfinanzdirektion Düsseldorf                    | Erlaß v.13.3.1952 S.2209 A St I 1a BB 1952, S.397. Bewertung bei schwebenden Geschäften                                                                    |
| dies.                                             | Verfügung v.19.10.1961 S 2209 A St 11 b über die Bewertung von selbsthergestellten Halb- und Fertig-erzeugnissen, BB 1961, S.1437                          |
| Oberfinanzdirektion Hannover                      | Verfügung v. 7.3.1957 S 2130-363-StH 221, Bilanzierung schwebender Geschäfte, DB 1957, S.344                                                               |
| Oberfinanzdirektion Koblenz                       | Rdanw.v.13.6.1955 S.2144/S.2130 A üb. Abgrenzung der Weinbestände und der Forderungen in den Bilanzen der Weingüter, DB 1955, S.615                        |
| Oberfinanzdirektion Stuttgart                     | Erlaß v.5.10.1953 S 3530 Schwebende Geschäfte, BB 1953, S.909                                                                                              |
| Reichsminister der Finanzen                       | Erlaß v.5.6.1942 über die Besteuerung der baugewerblichen Arbeitsgemeinschaften L 1.400 - 177 III RStBl 1942, S.617                                        |



## Lebenslauf

Am 3.6.1919 bin ich in Berlin-Schöneberg als Sohn des kaufmännischen Geschäftsführers einer konzernzugehörigen Maschinenfabrik Eduard Gerlt und seiner Ehefrau Margarethe geb. Stahl geboren.

In Berlin besuchte ich das Prinz-Heinrich-Gymnasium bis zur mittleren Reife. Nach einer über zweijährigen Lehrzeit im Maschinenbau, die ich mit der Kaufmannsgehilfenprüfung abschloß, und einer halbjährigen praktischen Tätigkeit bereitete ich mich in einem einjährigen Abendkursus auf die Hochschulreife vor. Gleichzeitig belegte ich zwei Semester als Gasthörer, die mir auf das Studium angerechnet wurden. Im Anschluß an die Sonderreifeprüfung studierte ich an der Wirtschaftshochschule in Berlin, an der ich nach insgesamt 7 Semestern die Diplomprüfung für Kaufleute Anfang 1944 ablegte. Der Versuch, anschließend zu promovieren, scheiterte an einem allgemeinen kriegsbedingten Verbot. Mitte 1944 meldete ich mich zum Wehrdienst, von dem ich bis dahin aus gesundheitlichen Gründen zurückgestellt war. Nach Rückkehr aus der Gefangenschaft im September 1945 war ich fast zwei Jahre außerhalb meines Berufes eingesetzt. Nach einer über zweijährigen Tätigkeit bei einem Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in West-Berlin habe ich kurze Zeit als selbstständiger Helfer in Steuersachen gearbeitet. 1950 wechselte ich in die Bundesrepublik als Verkaufskorrespondent über. Bis Ende 1957 arbeitete ich sieben Jahre lang bei einer größeren Wirtschafts-Gesellschaft in Düsseldorf, zuletzt als Leiter der Berichtskritik des bank- und wohnungswirtschaftlichen Sektors. In Düsseldorf legte ich 1956 die Steuerberater- und 1957 die Wirtschaftsprüfer-Prüfung ab. Nach der kurzen Mitarbeit bei einer anderen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Düsseldorf baute ich für einen größeren Verlag in Gütersloh/Westf. mit mehreren Beteiligungsgesellschaften die Konzernrevision auf, die ich dann ab 1959 mit Einzel-Zeichnungsberechtigung leitete. 1960 begann meine Mitarbeit im steuerrechtlichen Seminar von Herrn Professor Dr.jur. F. Klein. Herr Professor Dr. ing. H. Koch und besonders Herr Professor Dr. jur. F. Klein förderten mich in

dankenswerter Weise bei meiner Promotion. Die Dissertation konnte ich innerhalb eines Jahres bis Mitte 1962 erstellen und Anfang 1963 offiziell einreichen. Nach einer kurzen freiberuflichen Übergangszeit bin ich seit Anfang 1963 für einen Prüfungsverband gewerblicher Genossenschaften in Münster, ab 1964 als Prüfungsdienstleiter tätig. Am 17.2. 1965 legte ich die Prüfung zum Dr. rer. pol. an der Westfälischen Wilhelms-Universität ab, an der ich bis 1962 ergänzend vier Semester studierte.

Seit 1946 bin ich mit Erika Eck verheiratet, unsere Kinder stehen im Alter von 16, 14 und 3 Jahren.

Hierdurch versichere ich,  
daß ich vorstehende Arbeit  
selbständig verfaßt und  
keine anderen Hilfsmittel  
als die angegebenen benutzt  
habe.

Münster i. Westf., den









